



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.721573/2024-59
ACÓRDÃO	1301-008.116 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de fevereiro de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	JH SEMENTES LTDA

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2021, 2022

NULIDADE PARCIAL DO ACÓRDÃO RECORRIDO. AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTO ESSENCIAL.

Autuação fiscal que realizou a glosa integral das exclusões feitas a título de subvenção para investimento, em função do suposto não preenchimento dos requisitos legais. Além disso, o Termo de Verificação Fiscal constatou supostamente que, mesmo se preenchidos os requisitos, teria havido excesso de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois teriam sido descontados os créditos de ICMS estornados. Acórdão recorrido que deixou de apreciar o suposto excesso de exclusão, com base em contradição com a infração identificada. Inexistência de contradição. Nulidade parcial do acórdão recorrido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso de Ofício, para anular parcialmente o acórdão da DRJ, a fim de que a Turma Julgadora se manifeste sobre o aproveitamento em excesso das subvenções.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário interposto por JH SEMENTES LTDA. (fls. 834/840) em face de acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 02 (DRJ02) que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada, mantendo parte do crédito tributário cobrado.

2. Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 509/530) lavrados para exigir IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2021 e 2022, por supostas infrações de (i) exclusões indevidas a título de subvenções para investimento e (ii) exclusões indevidas de receitas de atualização de impostos, relativas à taxa Selic aplicada sobre valores objeto de repetição de indébito tributário. Os tributos foram acrescidos de juros de mora e multa de ofício sem qualificação. Também houve a exigência de multa isolada em função da falta de recolhimento sobre as bases de cálculo estimadas desses tributos.

3. Os elementos que fundamentaram a cobrança estão descritos no Termo de Verificação Fiscal (fls. 463/508), razão pela qual reproduzo os seus trechos principais:

4. DO EXAME DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL, FISCAL E DOCUMENTOS

4.1. Da exclusão indevida do lucro real e do resultado ajustado das subvenções para investimento

De pronto, cabe frisar que existe ação judicial em curso impetrada pelo contribuinte junto a 2ª Vara Federal de Vitória da Conquista/BA, que trata da exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (mandado de segurança), sob o número 1013690-52.2021.4.01.3307 (fls. 360 a 367). Na sentença, reproduzimos novamente o seguinte trecho:

b) DEFIRO A LIMINAR E CONCEDO A SEGURANÇA PLEITEADA apenas em relação ao pleito subsidiário, a fim de afastar as exigências constantes na Solução de Consulta COSIT nº 145/2020, retroativa à data de sua publicação - 22/12/2020, reconhecendo ao impetrante o direito de apurar e pagar o IRPJ e a CSLL sem adicionar à sua base de cálculo os valores dos incentivos fiscais e benefícios fiscais ou financeiros fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados, desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014; [grifos nossos]

O destaque acima reforça a determinação para que os valores dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados, relativos ao ICMS, não sejam adicionados à base

de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ocorre que, como será demonstrado neste relatório, **o sujeito passivo nunca recebeu valores a título de subvenção dos Estados em que realiza seu objeto social.**

E como o contribuinte não teve ganho decorrente destes benefícios, simplesmente não há nada a ser excluído da apuração do IRPJ e da CSLL, de modo que em nenhum momento poderá ser alegado que esta fiscalização está desobedecendo uma ordem judicial.

A infração a ser aqui evidenciada, que ensejou a constituição de crédito tributário do IRPJ e da CSLL, consistiu, em apertada síntese, na insuficiência no recolhimento destes tributos, considerando exclusões indevidas na apuração das suas bases de cálculo, tendo em vista que a fiscalizada considerou, indevidamente, **a isenção, a redução da base de cálculo e o diferimento** do ICMS como benefícios fiscais tendentes a justificar a sua classificação como subvenção para investimentos.

Além disso, temos que, para a fruição dos benefícios da isenção, redução da base de cálculo ou diferimento do ICMS, a firma em epígrafe não precisou realizar qualquer tipo de implantação e/ou expansão de seu empreendimento econômico. Ou seja, não havia a necessidade de contrapartidas para o gozo destas vantagens, afrontando expressamente requisito legal exigível para a exclusão dos valores na apuração do lucro real e do resultado ajustado.

Por fim, veremos que, **mesmo considerando válida** a classificação do benefício fiscal da isenção/redução da base de cálculo/diferimento como subvenções para investimentos, os valores excluídos na apuração do IRPJ e da CSLL **excederam** ao suposto benefício auferido, uma vez que a empresa não descontou os estornos de créditos de ICMS informados no Registro E111 da EFD ICMS/IPI, o que resultaria numa dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL menor do que a pleiteada.

Assim, veremos neste Termo de Verificação Fiscal a existência de três tipos de irregularidades que ensejaram a glosa das exclusões a título de subvenções para investimentos, quais sejam:

- a) A indevida classificação do benefício como subvenções;
- b) A ausência de previsão de contrapartidas por parte do contribuinte; e
- c) O excesso de exclusão pelos créditos estornados.

4.1.1. Da indevida classificação do benefício como subvenção

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001 (fls. 03 a 05), o contribuinte foi instado a apresentar a memória de cálculo das subvenções que compuseram a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como informar todos os benefícios de que usufruía em cada Estado, assim como seu ato concessivo (se fosse o caso) e a base legal.

Na sua resposta (fls. 24), citou que a redução na base de cálculo e isenção do ICMS devido decorrem dos convênios ICMS nº 100/1997 e nº 52/1991; e o diferimento do ICMS para produtos agrícolas e extrativo vegetal advém do art.

286, inciso V do RICMS/BA, e Anexo VII, Seção VI, art. 7º do RICMS/MT, tudo com respaldo na Lei Complementar nº 160/2017. Colamos abaixo a citada legislação:

[...]

Pois bem, com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, os benefícios fiscais como isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido e outras formas de incentivos poderiam ser celebradas e ratificadas pelos Estados e Distrito Federal. Só que muitos entes federativos instituíram benefícios à revelia da concordância dos demais, o que culminou na edição da Lei Complementar nº 160/2017 e Convênio ICMS nº 190/2017 para acabar com essa “guerra fiscal”.

Assim, os benefícios concedidos que não observaram o previsto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal reproduzido alhures (convênio assinado pelos Estados e Distrito Federal) poderiam ser ratificados (convalidados) pelas unidades federadas, desde que efetuado o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, de modo a permanecerem em vigor.

Deveriam ainda obedecer certas condicionantes, como o prazo de vigência e sua utilização no fomento de atividades agropecuária e industrial, por exemplo (vide art. 3º, inciso II, e § 2º, inciso I da Lei Complementar nº 160/2017).

No caso em tela, os Convênios nº 52/91 e 100/97 citados pelo contribuinte já foram editados em conformidade com a Lei Complementar nº 24/1975, tal como se extrai de suas ementas, de modo que a eles não se aplicam os ditames da Lei Complementar nº 160/2017, voltado para benefícios concedidos sem o consentimento dos demais entes federados.

Estes Convênios tratam da redução da base de cálculo para a incidência do ICMS sobre determinadas operações, dentre elas a comercialização de produtos agrícolas, enquanto o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia contempla a isenção (art. 264, inciso XVIII), a redução da base de cálculo (art. 266, inciso III) e o diferimento desse imposto (art. 286, inciso V), para produtos agropecuários.

Por sua vez, o Regulamento do ICMS do Estado do Mato Grosso prevê a isenção (Anexo IV, Capítulo XXI, Seção II, art. 115, inciso V), a redução da base de cálculo (Anexo V, Capítulo, art. 30, inciso V) e o diferimento (Anexo VII, Capítulo V, Seção III, Capítulo XI, art. 22, inciso V) do ICMS sobre operações de venda de sementes.

De comum entre os Convênios nº 52/91 e 100/97, assim como as previsões contidas nos Regulamentos do ICMS dos Estados da Bahia e de Mato Grosso quanto ao diferimento, a isenção e a redução da base de cálculo do ICMS, pode-se notar que são destinados a todos os contribuintes do imposto (são benefícios objetivos) e que não demandam contrapartidas para sua fruição.

Por isso dispensam a edição de atos concessivos, já que não há a necessidade de discriminar quem seria o beneficiado tampouco fazer menção a outros requisitos de observância obrigatória para seu aproveitamento, pois são concessões gerais e irrestritas.

Em relação ao questionamento das contas contábeis usadas para registrar os débitos e os créditos das subvenções, **limitou-se** a indicar a conta contábil “2.03.02.01.004 - Reserva de incentivo fiscal”, que seria a conta do Patrimônio Líquido destinada a reserva de lucros, em atendimento ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, e a conta de resultado “3.01.01.03.007 - (-) Receita de Subvenção de ICMS”, computada como dedução da receita bruta.

Comparando a memória de cálculo do contribuinte (planilhas de fls. 159 e 160) com as notas fiscais eletrônicas disponíveis no Sped (Sistema Público de Escrituração Digital) elaborada pelo fisco (fls. 432), chegamos à seguinte sistemática quanto ao registro das subvenções, para o ano de 2021:

a) O ICMS devido nas operações de venda **destacado na nota fiscal** é normalmente registrado na conta de resultado “3.01.01.03.002 - (-) ICMS”, que reduz a receita bruta;

b) Ao final de cada mês, a conta do passivo “2.01.01.11.001 - ICMS a Recolher” recebe a débito o valor total das **receitas de subvenções de ICMS calculadas pelo contribuinte**, e a crédito esse valor consta da conta de resultado “3.01.01.03.007 - (-) Receita de Subvenção de ICMS”, que é redutora da receita bruta;

c) Ato contínuo, a conta de resultado “3.01.01.03.002 - (-) ICMS” recebe a débito **idêntico valor já lançado como receitas de subvenções de ICMS**, mas agora o histórico do lançamento as chama de “despesa de subvenção ICMS”. A crédito temos a conta do passivo “2.01.01.11.001 - ICMS a Recolher”.

Com isso, a conta do passivo “2.01.01.11.001 - ICMS a Recolher” não tem o saldo alterado, pois recebe a débito e a crédito, no último dia de cada mês, valores com o histórico, respectivamente, de “receita de subvenção ICMS” e “despesa de subvenção ICMS”.

A conta de despesa “3.01.01.03.002 - (-) ICMS” fica com um saldo devedor inflado por conta dos lançamentos fictícios feitos na conta de resultado “3.01.01.03.007 - (-) Receita de Subvenção de ICMS”, que termina o ano com saldo credor. As contas contábeis acima referenciadas constam das planilhas com o razão e suas contrapartidas às fls. 433.

Para 2022, o contribuinte simplificou os lançamentos, de modo que no final de cada mês a conta de despesa “3.01.01.03.002 - (-) ICMS” é debitada, cujo histórico diz “Receita de subvenção ICMS”, e a conta “3.01.01.03.007 - (-) Receita de Subvenção de ICMS” é creditada. Aqui também os valores a título de subvenções foram ficticiamente introduzidos pelo sujeito passivo, já que não constam das notas fiscais (apenas na memória de cálculo elaborada pela JH Sementes Ltda.).

Chamo de lançamentos fictícios pois os valores apurados pelo contribuinte não tem lastro documental. Basta olharmos para as notas fiscais eletrônicas e compararmos com o que é calculado pelo sujeito passivo. O contribuinte basicamente “cria” uma base de cálculo fictícia para as subvenções, disposta na coluna BI da sua planilha para o ano de 2021, que consiste na diferença entre a base de cálculo do produto sem benefícios fiscais e a base de cálculo com as benesses. Sobre essa base de cálculo fictícia é aplicada a alíquota do ICMS (coluna BJ), resultando na receita de subvenção do ICMS inserida na sua contabilidade (coluna BK). Na planilha para o ano de 2022, as colunas citadas são as BJ, BK e BL.

Note que o resultado contábil destas operações é **nulo**, pois os **mesmos** valores **fictícios** lançados a débito na conta de despesa “ICMS” são computados a crédito na conta de resultado “Receita de Subvenção de ICMS”, de modo que **o lucro contábil, por conta do encerramento do exercício, não se alteraria mesmo que estes lançamentos não existissem!**

Assim, os lançamentos efetivados na conta de resultado da JH Sementes Ltda. **não tiveram qualquer efeito positivo em seu resultado contábil**, o que afasta por completo a necessidade de uma exclusão na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL de forma a anular a escrituração de uma “receita”, simplesmente porque ela foi contabilizada porém anulada em seguida.

Veja que uma exclusão permitida pela legislação do imposto de renda está, em regra, atrelada a algum registro positivo (receita) no resultado contábil de uma empresa, o qual deve ser excluído na apuração do IRPJ e da CSLL justamente para não incorrer na respectiva tributação. **Não tendo havido este resultado positivo**, como acima explicitado (lançamentos de uma conta de resultado contra outra, do mesmo grupo), não há que se falar em exclusão. De uma forma bem simples, a firma excluiu da apuração do lucro real e do resultado ajustado uma receita inexistente de fato na apuração do lucro contábil.

Podemos também ver a irregularidade pelo lado da despesa lançada na conta “3.01.01.03.002 - (-) ICMS”. De se perguntar: esta despesa é dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL? Ela foi efetivamente incorrida? Claro que não! Da mesma forma que não procede a escrituração da receita, o registro da despesa de mesmo valor também é indevido, já que ele não consta das notas fiscais eletrônicas emitidas pela JH Sementes Ltda., pelo contrário: estas “despesas” foram criadas com base no entendimento equivocado do sujeito passivo e constam apenas nas memórias de cálculo por ele fornecidas.

Ou seja, os lançamentos acima serviram apenas para fazer as supostas subvenções **transitarem** pela contabilidade. No entanto, vimos que os supracitados lançamentos, analisados em seu conjunto, **em nada afetaram o resultado contábil da empresa**, ou seja, **não houve vantagem alguma contabilizada**, o que implica na total improcedência da exclusão destas vantagens na apuração do IRPJ e da CSLL. Reproduzimos abaixo excertos dos lançamentos das contas contábeis acima indicadas.

Venda da mercadoria (sementes) constante da nota fiscal eletrônica:

Data de emissão da NFe	Tipo de Operação	Código CPOF	Descrição do produto	CNPJ Emitente	Razão Social Emitente da NFe	CNPJ Destinatário	Razão Social do destinatário	Número do Documento Fiscal	Chave da NFe	Valor Total Bruto dos Produtos	Valor ICMS
04/01/2021	SAIDA	6101	SEM SOJA M864HEPRO 6,00MM S2 1000KG	22.370.909/0001-74	JH SEMENTES LTDA	05.787.644/0001-95	AGROFARM PRODUTOS AGROQUIMICOS LTDA.	10551	29210122370909000174550010000105511103597988	126.965,32	6.094,35

Registro do ICMS destacado na NF-e na conta “3.01.01.03.002 - (-) ICMS” com contrapartida:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Saldo	D/C	Histórico
04/01/2021	3.01.01.03.002	(-) ICMS	D	6.094,35		13.701,11	D	Vlr. NFe-10551-AGROFARM PRODUTOS AGROQUIMICOS LTDA.-Notas Fiscais de Saída - C0000047-20053
04/01/2021	2.01.01.12.001	ICMS em Apuração	C		6.094,35	13.701,11	D	Vlr. NFe-10551-AGROFARM PRODUTOS AGROQUIMICOS LTDA.-Notas Fiscais de Saída - C0000047-20053

Memória de cálculo dos benefícios vinculados ao ICMS fornecida pelo contribuinte:

Período	Diferimento ICMS	Isenção ICMS	Red. BC ICMS	Total Geral
CNPJ 22.370.909/000174				
01/01/2021	876.000,00	169.680,65	176.970,05	1.222.650,70
CNPJ 22.370.909/0003-36				
01/01/2021	16.879,07	607.582,77	-22.889,65	601.572,19
Total Geral	892.879,07	777.263,42	154.080,40	1.824.222,89

Registro das receitas e despesas das subvenções calculadas pelo contribuinte na conta “2.01.01.11.001 – ICMS a Recolher” no final do mês:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Saldo	D/C	Histórico
31/01/2021	2.01.01.11.001	ICMS a Recolher	D	1.222.650,70		1.080.197,10	D	Vlr. Receita de Subvenção ICMS Mês 01/2021-73276
31/01/2021	3.01.01.03.007	(-) Receita de Subvenção de ICMS	C		1.222.650,70	1.080.197,10	D	Vlr. Receita de Subvenção ICMS Mês 01/2021-73276
31/01/2021	2.01.01.11.001	ICMS a Recolher	D	601.572,19		1.681.769,29	D	Vlr. Receita de Subvenção ICMS Mês 01/2021-MT-73332
31/01/2021	3.01.01.03.007	(-) Receita de Subvenção de ICMS	C		601.572,19	1.681.769,29	D	Vlr. Receita de Subvenção ICMS Mês 01/2021-MT-73332
31/01/2021	3.01.01.03.002	(-) ICMS	D	1.222.650,70		459.118,59	D	Vlr. Despesa de Subvenção ICMS Mês 01/2021-73450
31/01/2021	2.01.01.11.001	ICMS a Recolher	C		1.222.650,70	459.118,59	D	Vlr. Despesa de Subvenção ICMS Mês 01/2021-73450
31/01/2021	3.01.01.03.002	(-) ICMS	D	601.572,19		142.453,60	C	Vlr. Despesa de Subvenção ICMS Mês 01/2021-MT-73451
31/01/2021	2.01.01.11.001	ICMS a Recolher	C		601.572,19	142.453,60	C	Vlr. Despesa de Subvenção ICMS Mês 01/2021-MT-73451

Mas qual teria sido a razão da empresa ter realizado estes tipos de lançamentos permutativos, entre contas de resultado, completamente anômalos? A resposta está nos tipos de benefícios auferidos, no caso a isenção, redução da base de cálculo e diferimento do ICMS. Estes tipos de benefícios do ICMS, tidos como **negativos** (em contrapartida aos **créditos presumidos** de ICMS, considerados “positivos”, pois de fato aumentam o resultado contábil da empresa), ao serem “concedidos” a um contribuinte, **não acarretam a geração de uma receita em sua contabilidade.**

No caso aqui debatido, em apertada síntese, o contribuinte escriturou esta “receita” mas anulou seus efeitos no resultado contábil, uma vez que utilizou

como contrapartida do lançamento outra conta de resultado, que abrigou a despesa de mesmo valor.

Neste ponto, trazemos à baila a recente decisão do STJ (Superior Tribunal de Justiça) relativamente aos benefícios da redução da base de cálculo, isenção e postergação do pagamento relativos ao ICMS. A tese repetitiva para o Tema 1.182 do STJ, a partir do REsp 1.945.110/RS, assim delimitou o julgado:

[...]

Assim, benefícios como **isenção , redução da base de cálculo e diferimento** no pagamento do ICMS não estão ao abrigo do EREsp 1.517.492/PR, que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Os primeiros são considerados benefícios negativos, sem impactos na DRE (demonstração do resultado do exercício), ao contrário dos créditos presumidos de ICMS, que se consubstanciam em positivos, estes sim com implicações no resultado contábil de uma empresa.

A título de exemplo, vejamos uma situação de crédito presumido de ICMS. Nesse caso, de fato, o contribuinte auferiu uma receita correspondente à subvenção concedida pelo Estado. Para ilustrar, apresenta-se uma situação de venda de mercadoria por R\$100,00, sujeita ao crédito presumido de 2/3 do ICMS devido na operação de saída, cobrado a uma alíquota de 12% (não há créditos de ICMS a serem aproveitados pois nesse exemplo a legislação determina o estorno dos créditos). O incentivo tem a seguinte mecânica:¹

[...]

Atente-se para o fato de que, na hipótese acima, o ICMS a Recolher (conta do passivo) seria compensado com o ICMS a Recuperar de subvenções (conta do ativo) ao longo do tempo, de acordo com o cumprimento das condições que orientam a concessão do benefício. Indiferente deste controle contábil do ICMS (passivo vs ativo), o benefício (R\$ 8,00) sensibilizaria, de fato, o patrimônio da entidade (empresa) porque teria sido efetivamente recebido no Caixa ou Bancos.

Este valor daria **origem e lastro à contrapartida** da Reserva de Lucros que o caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 estabelece como de constituição obrigatória. Seria possível e necessário, assim, constituir uma Reserva de Lucros efetivamente **lastreada** por subvenções presentes na forma de recursos financeiros ou ativos surgidos pelo **recebimento efetivo que ocasionou um acréscimo** (mutação) patrimonial.

Vejamos mais um exemplo, agora sob a ótica de uma isenção do ICMS, numa venda no valor de R\$100,00. Cabe lembrar que o raciocínio para uma redução da base de cálculo é o mesmo, apenas diminuindo o valor do ICMS em vez de eliminá-lo por completo, como ocorre numa isenção:

¹ Planilha exemplificativa às fls. 481/482.

Registros de uma isenção do ICMS	Sem isenção	Com isenção
<i>Contribuinte de direito do ICMS (empresa)</i>		
Receita bruta	100,00	88,00*
ICMS devido pela empresa	12,00	0,00
Receita líquida	88,00	88,00
Lucro contábil	88,00	88,00
<i>Consumidor</i>		
Valor pago pelo consumidor	100,00	88,00

Verifica-se que todo o benefício concedido vai para o consumidor, com a **redução do preço final**, sendo que o contribuinte de direito do ICMS **não auferiu nenhuma vantagem**. Note que o contribuinte de direito, ao escriturar o valor do ICMS com a isenção, o faz pelo valor zero, pois o montante de “12,00” **sequer figura em seus documentos fiscais**. De outra forma, não há que se lançar uma receita de 12,00 e em seguida eliminá-la com o registro de uma despesa de 12,00, porque esta despesa nunca existiu (assim como a suposta “receita”). Os documentos fiscais não dão respaldo a estes valores.

Se porventura o contribuinte resolvesse escriturar o ICMS sobre vendas pelo “valor nominal” (12,00), criaria uma **ficção jurídica e contábil**, pois a diferença entre o “ICMS nominal” e o efetivamente destacado em suas notas fiscais **jamais seria reconhecida em sua contabilidade (não é despesa paga, tampouco incorrida)**. Isso pode ser considerado como uma tentativa de induzir a administração tributária ao erro, pois caso fosse realizada uma análise sumária da situação concreta, a escrituração do contribuinte estaria em conformidade com a legislação.

Entretanto, o trânsito pela conta de resultado da subvenção para investimentos (em contrapartida ao “ICMS nominal” sobre vendas) **não possui lastro contábil**, haja vista os documentos básicos de quantificação (notas fiscais) não terem sido gerados de forma a reconhecer a dita subvenção no momento da emissão das respectivas vendas.

E mais. Ainda que aceitássemos como válida, por mais absurda que seja, a escrituração assim efetuada, o fato caracterizar-se-ia como um **lançamento que não altera quantitativamente o lucro contábil antes das apurações do IRPJ e da CSLL, ou seja, não gera acréscimo patrimonial nenhum na empresa, pois envolveria duas contas de resultado**.

Destarte, não há que se falar em exclusão de receita decorrente desse tratamento tributário, até porque **inexiste custo ou despesa correspondente à parcela do ICMS que não é devida**. Não há como fazer surgir uma despesa ou uma receita passível de exclusão nesse caso, nem contabilmente, nem por direito. É situação totalmente distinta do crédito presumido de ICMS, por exemplo, em que o imposto é devido, porém o tributo a pagar acaba sendo reduzido.

Exatamente nessa linha de raciocínio, no RE 574.706/PR com repercussão geral (Tema 69), o Supremo Tribunal Federal reafirmou a decisão que já havia exarado

no RE 240.785 para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, por entender que o imposto estadual não integra a receita bruta (faturamento) das empresas. Vejamos a ementa do Acórdão do Recurso Especial em tela, assim como trechos dos votos dos Ministros:

[...]

Ora, se o ICMS devido numa operação de circulação de mercadoria não integra o faturamento das empresas, conforme fundamento adotado pelo STF em suas decisões, não é possível concluir o contrário em relação à **parte exonerada**. Então, não há dúvidas sobre quem suporta o ônus e, em contrapartida, é o real beneficiário dos incentivos fiscais objetivos do ICMS (isenção, redução da base de cálculo e diferimento) concedidos pelos Estados: os **consumidores**. As empresas, por seu turno, **são meras depositárias do ICMS** devido aos Estados, entendimento consolidado do RE 574.706/PR reproduzido supra.

Portanto, as “vantagens” auferidas com reduções, isenções e diferimentos no pagamento do ICMS, quando concedidos em caráter geral, não podem ser excluídas do Lucro Real para a apuração do IRPJ/CSLL devidos, **eis que não representam receita para a empresa**. Não se pode argumentar, da mesma forma, que a necessidade de haver acréscimo patrimonial seja requisito não previsto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, o que estaria em desacordo com o § 4º do mesmo artigo. Trata-se de um pressuposto de existência de uma subvenção governamental para investimento. Não havendo acréscimo patrimonial decorrente do incentivo, o que se excluiria da base de cálculo do IRPJ e da CSLL seria o resultado decorrente da atividade normal da empresa, o que carece de previsão legal.

O entendimento de que os benefícios da isenção, da redução da base de cálculo e do diferimento no pagamento do ICMS não trazem nenhum efeito positivo no resultado de uma empresa foi muito bem abordado no voto exarado no âmbito do Recurso Especial nº 1.945.110/RS (2021/0190993-1) que, de forma precisa, conceituou o “efeito de recuperação” que ocorre com o ICMS e demais tributos indiretos:

[...]

Do acima exposto, vê-se claramente que o STJ diferencia os créditos presumidos de ICMS dos demais benefícios fiscais concedidos pelos Estados, dentre eles a isenção, a redução da base de cálculo e o diferimento. Além disso, para estes tipos de benefícios existe o **efeito de recuperação** do ICMS por parte do Fisco, quando não concedido algum tipo de crédito presumido de ICMS.

Ou seja, mesmo “concedendo” uma isenção, uma redução ou um diferimento, **o Fisco não deixa de receber o valor incentivado numa determinada etapa da cadeia, simplesmente porque vai “recuperar” este valor na etapa seguinte**.

Como então dizer que o Fisco renunciou a uma receita sua para concedê-la ao contribuinte incentivado? Como já dito, **em verdade não há qualquer renúncia de**

receita, tampouco qualquer vantagem para o contribuinte beneficiado diretamente com uma isenção ou redução da base de cálculo. O único beneficiado neste processo vai ser o consumidor final, pois na sistemática de formação de preço o valor que deixou de ser “arrecadado” numa etapa vai reduzir o respectivo preço do produto.

Cabe agora uma observação: para os demais benefícios de ICMS que não o de crédito presumido, **não há benefício tributário para o vendedor da mercadoria**. O que se verifica é o mero diferimento da cobrança do tributo para etapa posterior da cadeia de produção (devido ao efeito de recuperação próprio do regime da não cumulatividade) ou então o benefício tributário do adquirente da mercadoria que não é contribuinte do imposto (o consumidor final, que compra um bem mais barato pois não houve incidência de ICMS).

Não há renúncia fiscal nas operações de meio da cadeia, uma vez que o valor do tributo que o vendedor **deixa de se debitar** em operação com isenção ou redução de alíquota ou base de cálculo de ICMS é igual ao valor que o comprador **deixa de se creditar**, e, portanto, não há que se falar em benefício fiscal para quaisquer das partes envolvidas na operação.

Nas operações que envolvem o consumidor final (não contribuinte do ICMS), por sua vez, as isenções e redução de alíquota ou base de cálculo de ICMS **reduzem o ônus suportado por esse consumidor**. Ou seja, desonerações de ICMS concedidas em caráter geral e/ou pessoal são benefícios difusos que atuam de modo difuso **sobre o mercado como um todo** e tem como objetivo reduzir o ônus tributário sobre o produto, o qual seria suportado pelo adquirente que não poderia se creditar do ICMS incidente na operação, considerando o caráter não cumulativo desse tributo.

Também não cabe aqui amparar-se no Pronunciamento Técnico “CPC 07 (R1) – Subvenção e Assistência Governamentais”, pois este é norma contábil e não uma regra fiscal. Além disso, destinase a “assistências governamentais”, benefícios concedidos a uma entidade ou grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos, de caráter subjetivo, vejamos:

[...]

Ou seja, benefícios concedidos indistintamente a todos os contribuintes, em caráter geral, de modo objetivo, tais como isenções e reduções de base de cálculo ou alíquota de ICMS relacionadas unicamente ao produto vendido, não são considerados assistências governamentais e, por consequência, não são subvenções governamentais.

Ademais, quando em seus itens 38D e 38E o CPC 07 apresenta um exemplo de lançamento entre contas de resultado para contabilização de subvenções, não por acaso ele o faz para redução de um tributo sobre a renda (também poderia ser para um tributo sobre o patrimônio). Trata-se de um tributo direto cujo ônus é suportado pela própria pessoa jurídica que apurou o lucro, **situação**

completamente distinta da redução de um tributo indireto que incidiria sobre uma venda da empresa.

Por fim, podemos tentar sintetizar tudo o que foi dito neste tópico com os seguintes apontamentos:

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

4.1.2. Da ausência de previsão de contrapartidas por parte do contribuinte

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001 (fls. 03 a 05), o contribuinte deveria informar todos os benefícios de que usufruía em cada Estado, assim como seu ato concessivo (se fosse o caso) e a base legal. Na sua resposta (fls. 24), citou que a isenção e a redução na base de cálculo do ICMS devido decorrem dos convênios ICMS nº 100/1997 e nº 52/1991, editados com a observância da Lei Complementar nº 24/75.

Do acima exposto, vê-se que **não** houve a formalização de um ato concessivo, tendo a fiscalizada se apoiado nos Convênio nº 100/97 e nº 52/1991, que apenas autorizam a utilização da redução da base de cálculo e isenção, benefícios estes direcionados a todo e quaisquer contribuintes que dessem saída aos produtos e mercadorias neles referenciados, sem a necessidade de contrapartidas.

De se observar que os Convênios nº 100/1997 e nº 52/1991 **não impõem condições** para auferimento das vantagens da isenção ou redução da base de cálculo. Em outras palavras, por esta base legal, o contribuinte não teria que implantar e/ou expandir seu empreendimento para justificar o recebimento destes tipos de benefícios. Vejamos, por exemplo, a cláusula 3ª do Convênio nº 100/97:

[...]

Tal como se extrai do texto reproduzido acima, alguns Estados, com a **autorização** consignada no convênio, fizeram constar em sua legislação um benefício passível de utilização por **todo e qualquer contribuinte** que desse saída aos produtos listados no convênio, sem qualquer necessidade de contrapartida por parte das empresas beneficiadas. Também não há a necessidade de implantação e/ou expansão do empreendimento econômico da empresa para o seu usufruto.

O caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 prevê a necessidade de que as subvenções para investimentos estejam vinculadas com a implantação e/ou expansão do empreendimento econômico, de forma a afastar os valores percebidas da tributação do IRPJ e da CSLL:

[...]

Pode-se extrair, a partir da análise dos trechos legais supramencionados, que os benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS (caput do art. 155 da Constituição Federal de 1988), como mencionado anteriormente, são considerados subvenção para investimentos **indistintamente**. Entretanto, em atendimento ao caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, tais subvenções somente poderão ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e CSLL quando forem concedidas pelos Estados e/ou DF como **estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e sejam registradas em reserva de incentivos fiscais**.

Inferre-se, dessa forma, que a **norma não é autoaplicável**, sendo indispensável **ato específico** do ente concedente que defina os benefícios fiscais concedidos à empresa, de forma **individualizada**, e os requisitos necessários ao seu gozo, bem como **evidencie a intenção do Estado concedente em estimular a implantação e expansão de empreendimento econômico**, nos termos do caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Ademais, o § 4º do art. 30 da Lei em comento, ao conter a expressão “vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo”, não poderia afastar a previsão contida no próprio caput, que diz que “As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**”. Não seria coerente, numa análise sistemática da legislação, supor que o § 4º “revogou” um requisito do seu caput.

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

[...]

Conforme a Solução de Consulta supra, o enquadramento do benefício fiscal de ICMS como subvenção para investimento **não é suficiente** para permitir sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Pelo caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, para que a subvenção para investimento tenha **reflexos tributários** na apuração do IRPJ e CSLL é necessário que ela seja concedida como estímulo à **implantação ou expansão de empreendimento econômico** e que seja registrada em Reserva de Incentivos Fiscais.

Recorrendo mais uma vez ao REsp nº 1.945.110-RS (2021/0190993-1), vale trazeremos um trecho do voto onde o Ministro Relator discorre sobre a possibilidade de exclusão dos benefícios **negativos** do ICMS:

[...]

Alguns entendimentos caminham no sentido de que, com o advento da LC 160/2017, a **única** exigência que se pode fazer para um contribuinte usufruir da exclusão dos valores subvencionados na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL seria o de registrar os valores subvencionados em reserva, especificamente na Reserva de Incentivos Fiscais.

Com a devida vênia, mas esta afirmação carece de lógica contábil. É que esta exigência, de se registrar o valor em reserva, **anda junto** com a necessária implantação ou expansão do empreendimento econômico da contribuinte beneficiada. Um valor registrado em reserva numa conta do patrimônio líquido tem que estar respaldado em alguma conta de ativo. O espelho desta reserva existente no patrimônio líquido deverá estar, **necessariamente**, em alguma conta do imobilizado, **representando justamente a implantação e/ou expansão do empreendimento**.

Por seu turno, o CARF, em recente decisão, manifestou entendimento no sentido de que o requisito de implantação ou expansão do empreendimento econômico subsiste mesmo após as alterações trazidas pela Lei Complementar nº 160/2017:

[...]

Quanto a invocação da Solução de Consulta nº 11/2020 (fls. 376) feita pelo sujeito passivo para afirmar que a Receita Federal consolidou o entendimento de que os benefícios fiscais relativos ao ICMS equiparam-se a subvenções para investimento, abolindo, assim, a distinção prévia entre subvenções para custeio e para investimento (distinção esta anteriormente estabelecida pelo Parecer Normativo CST nº 112/1978), cabe a ressalva de que a Solução de Consulta Cosit nº 145/2020 **reformou** a Solução de Consulta Cosit nº 11/2020, que não tem mais efeitos, tal como consta do Item 38 reproduzido abaixo:

[...]

Por tudo o que foi até aqui exposto nos tópicos 4.1.1 e 4.1.2, cabe a glosa **integral** dos valores excluídos a título de subvenções para investimentos para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado. O tópico seguinte traz a constatação de que, mesmo que o contribuinte tivesse direito a promover as exclusões como ele o fez, houve excesso de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois não foram descontados os créditos de ICMS estornados.

4.1.3. Do excesso de exclusão pelos créditos estornados

Os Regulamentos do ICMS dos Estados do Mato Grosso, Bahia e Piauí assim dispõem acerca da necessidade de estorno dos créditos de entrada das mercadorias adquiridas para a comercialização, industrialização ou prestação de serviços, cujas saídas são beneficiadas com a isenção ou redução da base de cálculo do ICMS:

[...]

Tal como reproduzido acima, a regra é de que o contribuinte deve estornar os créditos de ICMS auferidos com entradas de produtos saídos com isenção ou redução da sua base de cálculo.

Nesse sentido, o contribuinte informou no Registro E111 das EFD ICMS/IPI (vide planilha às fls. 434) os seguintes valores de estorno de créditos de ICMS, em

relação à matriz e suas filiais em Mato Grosso e Piauí, para os anos de 2021 e 2022:

Ano	Valor do ajuste da apuração do ICMS
2021	1.391.819,36
2022	1.150.140,82
Total	2.541.960,18

Verifica-se, pois, que o tamanho do benefício tendente a aumentar o resultado contábil da fiscalizada, que ao nosso ver sequer existiu (tal como delineado nos tópicos 4.1.1 e 4.1.2), não correspondeu exatamente aos valores contabilizados nas contas relacionadas às subvenções para investimentos, uma vez que, para o gozo dos benefícios, o contribuinte deveria estornar e/ou renunciar aos créditos obtidos com as entradas de mercadorias e matérias primas utilizadas nos processos produtivos, e que ensejaram as saídas “incentivadas”.

Ou seja, o benefício efetivo seria a diferença entre os valores percebidos e os estornos dos créditos de entrada informados no Registro E111 das EFD ICMS/IPI, o que justificaria a exclusão **apenas do benefício líquido** da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que teria sido este o montante que impactou positivamente o resultado contábil da JH Sementes Ltda.

Apesar do que aqui foi argumentado, ainda pugnamos pela **glosa integral** dos valores excluídos a título de subvenções para investimentos para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado.

4.2. Da exclusão indevida do lucro real e do resultado ajustado das receitas de atualização de impostos

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001 (fls. 03 a 05), o contribuinte foi indagado quanto ao o motivo de ter excluído da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL constantes, respectivamente, dos Registros M310 e M360 da ECF de 2021, as receitas de atualização de impostos, registradas na conta contábil “6.01.01.01.007 - Receita de Atualização de Impostos” (fls. 461). Já o Termo de Intimação Fiscal nº 002 (fls. 368 e 369) buscou a memória de cálculo dos valores constantes da contabilidade acerca da citada conta contábil.

Em sua resposta (fls. 16), alegou tratarem-se de receitas de atualização de impostos, relativas à taxa Selic sobre valores objeto de repetição de indébito tributário, dos anos de 2019 e 2020, amparada em sentença favorável proferida em 31/03/2022 nos autos do **Mandado de Segurança nº 1009491-84.2021.4.01.3307**, impetrado em 12/08/2021 na 2ª Vara Federal de Vitória da Conquista/BA.

Ao compulsarmos o teor do *Mandamus*, temos que este se ampara no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.063.187 (Tema 962 do STF), que fixou, sob a sistemática da repercussão geral, a seguinte tese: “É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de

repetição de indébito tributário”, devendo tal entendimento ser aplicado em todas instâncias da Justiça.

Em relação à restituição e a compensação com base no indébito tributário, colamos abaixo as seguintes determinações contidas no mandado de segurança em tela:

[...]

Tal como consta do histórico de movimentação processual às fls. 400 a 402, temos que o referido Mandado de Segurança ainda não transitou em julgado. Somente após este evento é que o contribuinte poderá ingressar com pedido formulado perante a Receita Federal e pleitear a restituição do IRPJ e da CSLL que indevidamente incidiram sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário, em obediência aos arts. 100 e 101 da Instrução Normativa RFB nº 2.055/2021, que atualmente regula o tema.

Aceitar o procedimento da empresa poderia refletir num duplo e indevido benefício ao sujeito passivo, já que ele poderia obter a restituição duas vezes: a primeira, pela exclusão já feita no e-Lalur/ e-Lacs do ano-calendário de 2021; e futuramente, quando da liquidação dos valores que pleitear após o trânsito em julgado do Mandado de Segurança.

Ademais, na memória de cálculo apresentada às fls. 399, constatamos que o lucro real e o resultado ajustado informados pela JH Sementes Ltda. para o ano de 2020 foram de R\$41.083.381,88(aba “Lalur BLB”), sendo que na ECF consta a quantia de R\$50.189.206,98 (Registros M300 e M350, cujas planilhas foram juntadas às fls. 436). Assim, os valores presentes na memória de cálculo fornecida pela empresa a título de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL são maiores do que seria efetivamente devido ao contribuinte (já que, com um lucro real/resultado ajustado **menor**, a base de cálculo dos tributos a recuperar seria **maior**).

Destarte, errou o contribuinte ao promover a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em 2021 de valores referentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito **antes** do trânsito em julgado do mandado de segurança que impetrou para tratar desse tema, presentes na conta contábil “6.01.01.01.007 - Receita de Atualização de Impostos”, o que justifica a sua glosa integral.

4.3. Da multa isolada pela insuficiência de estimativas do IRPJ e da CSLL

Tendo em vista a adoção do lucro real anual por parte do contribuinte para os anos de 2021 e 2022, verificamos que a empresa deixou de recolher aos cofres públicos valores relativos às antecipações obrigatórias do IRPJ e da CSLL quando calculadas sobre o balancete de suspensão/redução ajustado pelas infrações, o que acarreta a aplicação da multa isolada por recolhimento a menor, prevista no inciso II, alínea “b”, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07, in verbis:

[...]

No caso da multa de ofício exigida junto a tributo ou contribuição não pagos, o fato ilícito que sustenta a imputação é a falta de recolhimento e a falta de declaração ou declaração inexata; no que diz respeito à multa isolada, a ilicitude decorre da falta de recolhimento, ou recolhimento insuficiente, das **estimativas** devidas no curso do ano-calendário. Em se verificando a existência de ilícitos distintos e inconfundíveis, não se pode caracterizar a identidade das multas aplicadas, conforme jurisprudência administrativa abaixo copiada:

A base de cálculo da multa é, portanto, a diferença entre o valor **devido** mensalmente pela estimativa mensal com base nos balancetes de redução ou com base na receita bruta, **ajustados** de ofício, e o valor efetivamente recolhido a este título, mês a mês, nos termos dos arts. 33, 34 e 53 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017.

No presente caso, constatamos que no mês de outubro de 2022 o contribuinte deixou de recolher a estimativa pois havia calculado, de acordo com os registros N620 e N660 da ECF (vide planilhas de fls. 437), base de cálculo negativa para o IRPJ e a CSLL.

Ocorre que o balanço da ECF levantado naquele mês apurou lucro contábil (fls. 459 e 460), de modo que utilizamos os valores da receita bruta do mês de outubro/2022 extraído da ECD(R\$166.985.368,41, vide balancete de outubro de 2022 às fls. 438), deduzida das vendas canceladas(R\$1.518.098,37), para obtermos a base de cálculo da estimativa devida (no caso, R\$165.467.270,04). O demonstrativo completo consta da planilha de fls. 462 (abas “Estimativa IRPJ” e “Estimativa CSLL”).

4. Inconformada, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 646/720), que foi parcialmente acolhida pela DRJ, por meio de acórdão (fls. 764/799) ementado da seguinte forma:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2021 a 31/12/2022

EMENTA:

BENEFÍCIOS DE ICMS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. TEMA 1.182/STJ.

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.

A dispensa de comprovação prévia 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.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

A Lei Complementar nº 160/2017 inseriu o § 4º no art. 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio art. 30.

DECISÕES DO STJ. MANIFESTAÇÃO DA PGFN. EFEITO VINCULANTE.

As decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça passam a ter efeito vinculante para a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a partir da elaboração de manifestação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos da Lei nº 10.522/2002.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

É cabível, por disposição literal de lei, a incidência de multa de ofício nº percentual de 75% sobre o valor do tributo apurado em procedimento de ofício.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ANTECIPAÇÕES MENSAIS - CONCOMITÂNCIA COM MULTA PELO LANÇAMENTO DE OFÍCIO Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% sobre o valor do pagamento mensal (estimativa) que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e, concomitantemente;

II - o IRPJ ou a CSLL devidos com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

A Súmula nº 105 do Carf somente é aplicável aos lançamentos efetuados sob a vigência da redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, antes das alterações feitas pela Lei nº 11.488/2007.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA SOBRE PRINCIPAL E MULTA DE OFÍCIO. PROCEDÊNCIA.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora.

APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE PROVAS

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

PEDIDO DE PRODUÇÃO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSÁRIA. INDEFERIMENTO.

A realização de perícia dar-se-á quando a autoridade julgadora entender necessária, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

5. A DRJ, em síntese, cancelou a infração relativa à exclusão das subvenções, mantendo a glosa da exclusão dos valores de juros e correção monetária (taxa Selic) sobre montantes relativos à repetição de indébito tributário e a exigência da multa isolada por estimativas mensais não recolhidas. Diante do cancelamento parcial da exigência, houve interposição de Recurso de Ofício, com fundamento no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72 e na Portaria MF nº 2/2023.

6. A Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 834/840), sustentando em síntese que (i) a exigência de multa isolada por falta de pagamento das estimativas mensais de outubro/2022 seria indevida, pois inexistiria lucro real no período, em função da exclusão das subvenções corroborada pela própria decisão da DRJ; (ii) legitimidade das exclusões das receitas de atualização de tributos, em função da sentença proferida no Mandado de Segurança nº 1009491-84.2021.4.01.3307.

7. Por fim, a Fazenda Nacional apresentou Memorial (fls. 858/874), apresentando informações prestadas pela unidade de origem, em que se destacou (i) contradição no acórdão, pois haveria prova de que o benefício fiscal teria sido repassado ao consumidor final; (ii) omissão a respeito do montante do resultado de subvenção a ser excluído das bases de cálculo de IRPJ e CSLL; e (iii) divergência com acórdãos proferidos pelo Carf.

8. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

9. O Recurso de Ofício foi interposto em função do cancelamento parcial da exigência. Como relatado, a DRJ exonerou integralmente o crédito tributário de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2022. Com relação ao ano-calendário de 2021, foi mantida parte dos ajustes realizados – relativos à exclusão de receitas com atualização de indébito tributário –, mas não restou tributo a recolher, tendo sido apurado saldo negativo. Diante disso, considerando que o crédito tributário cancelado supera o patamar de alçada previsto na Portaria MF nº 2/2023, conheço do recurso, o qual abrange todas as matérias em que houve sucumbência da Fazenda Nacional, conforme Súmula nº 325 do E. STJ.

10. Já o Recurso Voluntário foi interposto posteriormente, em 18/07/2025 (fls. 831), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 829), por procurador devidamente habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço do recurso.

11. Como relatado, trata-se de Autos de Infração lavrados para exigir IRPJ e CSLL decorrentes de duas supostas infrações: exclusão indevida de subvenções caracterizadas como benefícios fiscais de ICMS (isenção, redução de base de cálculo e diferimento) e exclusão indevida de receitas com aplicação da taxa Selic sobre alegado indébito tributário.

12. Passo a analisar os recursos interpostos.

I. Apreciação do Recurso de Ofício

13. Consultando o Termo de Verificação Fiscal (fls. 463/508), verifico que a glosa das subvenções decorrentes de benefícios fiscais de ICMS (isenção, redução de base de cálculo e diferimento) se deu por três razões. Primeiro, a Fiscalização entendeu que houve indevida classificação desses benefícios como subvenção, pois não haveria *resultado positivo* na sistemática adotada pelo contribuinte, pois a contabilização das subvenções não teria afetado o resultado contábil da empresa, inexistindo vantagem contabilizada. Segundo, não houve previsão de contrapartidas por parte do contribuinte. Terceiro, ainda que se admitisse a existência do benefício, houve aproveitamento excessivo, em função da contabilização de estorno de parte dos créditos de ICMS.

14. Antes da apreciação do mérito, inicio analisando suposta omissão no acórdão da DRJ, mencionada pela Fazenda Nacional em memorial, tendo em vista se tratar de matéria preliminar.

15. Com relação ao terceiro fundamento para a glosa – aproveitamento em excesso das subvenções –, a Fiscalização destacou que a regulamentação dos benefícios de ICMS estabelece a necessidade de estorno dos créditos de entrada das mercadorias adquiridas cujas saídas são beneficiadas com a isenção ou redução de base de cálculo. A Autoridade Fiscal apurou que o contribuinte informou no registro E111 das EFD ICMS/IPI valores de estorno de créditos de ICMS, nos seguintes valores:

Ano	Valor do ajuste da apuração do ICMS
2021	1.391.819,36
2022	1.150.140,82
Total	2.541.960,18

16. Sendo assim, a conclusão da Fiscalização (fls. 497/498) foi no sentido de que haveria uma exclusão em excesso das subvenções:

Verifica-se, pois, que o tamanho do benefício tendente a aumentar o resultado contábil da fiscalizada, que ao nosso ver sequer existiu (tal como delineado nos tópicos 4.1.1 e 4.1.2), não correspondeu exatamente aos valores contabilizados

nas contas relacionadas às subvenções para investimentos, uma vez que, para o gozo dos benefícios, o contribuinte deveria estornar e/ou renunciar aos créditos obtidos com as entradas de mercadorias e matérias primas utilizadas nos processos produtivos, e que ensejaram as saídas “incentivadas”.

Ou seja, o benefício efetivo seria a diferença entre os valores percebidos e os estornos dos créditos de entrada informados no Registro E111 das EFD ICMS/IPI, o que justificaria a exclusão apenas do benefício líquido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que teria sido este o montante que impactou positivamente o resultado contábil da JH Sementes Ltda.

Apesar do que aqui foi argumentado, ainda pugnamos pela **glosa integral** dos valores excluídos a título de subvenções para investimentos para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado.

17. Veja-se que a Autoridade Fiscal continua entendendo pela necessidade de glosa integral, mas apresenta questionamento subsidiário no sentido de que, mesmo se fosse admitida a exclusão, esta teria sido feita em excesso pelo sujeito passivo.

18. A DRJ não apreciou tal questionamento, entendendo que este “[...] não integra a lide”, nos seguintes termos (fls. 785):

O que se constata, entretanto, é que a questão da exclusão dos créditos estornados (a qual reduziria o montante a ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a título de Doações e Subvenções para investimentos) não integra a lide, tendo em vista que a glosa foi realizada pelo valor total declarado nas ECF dos anos-calendário 2021 e 2022, face o entendimento de que a Impugnante não tinha direito à exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, a admissão da possibilidade de exclusão dos benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mas em valor inferior ao efetivamente excluído, resultaria em infração diversa daquela apontada nos Autos de Infração, motivo pelo qual considera-se que a ausência e exclusão dos créditos estornados não constitui a lide. E considerando que a matéria não constitui a lide, não cabe manifestação desta Delegacia de Julgamento. (destaquei)

19. Da fundamentação adotada pela DRJ, fica evidente que não houve apreciação a respeito da matéria objeto da autuação, pois a Turma Julgadora entendeu que, por ter ocorrido a glosa integral, o cancelamento parcial “resultaria em infração diversa daquela apontada”.

20. Contudo, não há qualquer incompatibilidade entre a glosa integral realizada com base em fundamentação jurídica específica e a identificação de infração subsidiária, em razão da quantificação dos valores que poderiam ser utilizados em caso de improcedência das razões principais. Inclusive, esta Turma Ordinária já se deparou com tal situação, tendo analisado “infração principal” e “infração subsidiária” identificadas pela Fiscalização. No Acórdão nº 1301-006.874 (Rel. Cons. Iágaro Jung Martins, Sessão de 09/04/2024), embora reconhecida a legitimidade das despesas financeiras incorridas – que justificou a glosa integral pela Autoridade Fiscal –, foi mantida a infração subsequente de limitação da dedutibilidade em função da aplicação

das regras de subcapitalização. Ou seja, é legítimo que a Fiscalização utilize tal procedimento, inclusive considerando que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do CTN).

21. Diante disso, considerando que houve omissão no acórdão da DRJ, bem como a impossibilidade de aplicação do art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, por se tratar de nulidade que aproveita à Fazenda Nacional, entendo que é o caso de nulidade parcial da decisão recorrida, com o retorno dos autos à Turma Julgadora para que seja proferido novo acórdão exclusivamente a respeito da matéria não apreciada.

II. apreciação do Recurso Voluntário

22. Diante da nulidade parcial do acórdão recorrido, restou prejudicada a análise do Recurso Voluntário neste momento, a qual será feita quando do retorno dos autos a este Carf após a nova decisão da DRJ.

III. Dispositivo

23. Diante do exposto, conheço do Recurso de Ofício e lhe dou provimento parcial, para anular parcialmente o acórdão da DRJ, a fim de que a Turma Julgadora se manifeste sobre o aproveitamento em excesso das subvenções.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso