



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11000.746024/2024-19
ACÓRDÃO	1302-007.992 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARMAZEM MATEUS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021

PRELIMINAR DE NULIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. NÃO OCORRÊNCIA.

Não verificada qualquer nulidade dos autos de infração, rejeita-se a preliminar arguida. A autoridade fiscal não lançou tributos decorrente da infração relacionada à glosa de excesso de exclusão do lucro líquido relacionado à subvenções para investimento, somente reduziu o prejuízo fiscal escriturado pela contribuinte.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO. MONTANTE. SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 15, DE 2020, E Nº 12, DE 2022.

As referidas soluções de consulta versam apenas sobre o crédito outorgado de ICMS de São Paulo e não abrangem os regimes de crédito presumido de outros Estados, não havendo entre elas alteração retroativa de critério, pois ambas conduzem ao mesmo montante excludível. O valor excludível a título de subvenção para investimento limita-se ao efetivo benefício, correspondente à diferença entre o crédito presumido e o crédito básico de ICMS renunciado para sua fruição.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a CSLL apurada em balanço de redução, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada

a multa de ofício. O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade por erro de identificação da infração fiscal e de decadência e, no mérito: (i) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à determinação da base de cálculo, vencidos o Conselheiro Henrique Nimer Chamas (relator) e as Conselheiras Miriam Costa Faccin e Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, que lhe davam provimento; e (ii) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para afastar a exigência de multa isolada, vencido o Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva, que votou por mantê-la. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Sérgio Magalhães Lima. A Conselheira Natália Uchôa Brandão, ausente, foi substituída pela Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Miriam Costa Faccin, Ana Elizabeth Kwen, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo (substituto[a] integral), Sergio Magalhaes Lima(Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Natalia Uchoa Brandao, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Maria Angelica Echer Ferreira Feijo.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão proferido pela DRJ que julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte.

Em face da contribuinte foram lavrados os **Autos de Infração de IRPJ e CSLL** (fls. 2 a 76), constituindo créditos tributários relativos aos períodos de apuração de 2014 a 2021, referente a exclusões indevidas a título de subvenções para investimento, compensação indevida de

prejuízo operacional das atividades em geral com resultado das atividades em geral e multa isolada por falta de recolhimento sobre o IRPJ e a CSLL sobre a base de cálculo estimada.

A acusação fiscal versa, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) (fls. 77 a 103), sobre o prazo decadencial para a redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL apurados pela fiscalizada, segundo é relatado que nos casos de redução de prejuízo fiscal ou base negativa o prazo decadencial quinquenal tem início com a sua utilização para compensar lucros auferidos, acrescentando que a contribuinte retificou todas as suas ECFs dos anos de 2014 a 2018 em 10 de julho de 2020; excesso de dedução decorrente da subvenção para investimentos, informando que a contribuinte sustentou gozar de crédito presumido e ter cumprido o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, mas que nem toda exclusão tem amparo na legislação, porquanto deve considerar que o valor excluído do lucro líquido a título de receita de subvenção deve levar em conta eventuais dispêndios necessários para usufruir o benefício, nos termos da SC Cosit nº 55/2021.

Ao analisar o benefício concedido pelo Estado do Maranhão, relata que se trata de crédito presumido de ICMS, mas que, sua adesão importa renúncia a quaisquer outros créditos relativos à entrada de mercadorias ou insumos. Assim, o benefício fiscal passível de exclusão corresponde à diferença entre os valores dos créditos presumidos de ICMS tomados e o valor dos créditos sobre as entradas que deixaram de ser aproveitados pela contribuinte – valores renunciados pelo Estado do Maranhão – e isso seria amparado pela SC Cosit nº 12/2022.

Com relação ao benefício concedido pelo Estado do Piauí, relata se tratar de uma sistemática própria de apuração do ICMS com estorno da totalidade dos créditos e débitos de ICMS. O mesmo ocorreu, no caso concreto e motivou o lançamento, isto é, a contribuinte considerou indevidamente no valor excluído do lucro líquido a totalidade dos estornos de créditos.

Relata ainda que teve ciência do mandado de segurança nº 1010373-53.2024.4.01.3400, mas que a autuação decorre da exclusão a título de subvenções para investimento em valores superiores aos benefícios fiscais concedidos pelos Estados, já que não considera os estornos dos créditos nas entradas que vêm a reduzir o benefício efetivamente concedido.

Em decorrência disso, foram lançados os autos de infração de IRPJ, CSLL e multa isolada, sendo aplicada multa de ofício regular quanto às infrações dos tributos.

Cientificada a contribuinte, apresentou Impugnação (fls. 374 a 446). Colaciono o sumário da peça de defesa, que refletem as matérias refutadas:

I. FATOS

I.1 ESCLARECIMENTOS FÁTICOS INICIAIS

I.1.1 OPERAÇÕES SOB ANÁLISE - CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS OUTORGADOS PELOS ESTADOS DO MARANHÃO E DO PIAUÍ AO IMPUGNANTE

➤ *Dos Créditos Presumidos do Estado do Maranhão*

➤ *Dos Créditos Presumidos do Estado do Piauí*

➤ *Cumprimento dos Requisitos do Art. 30 da Lei nº 12.973 e Observância do Posicionamento do STJ – Fatos Incontroversos*

I.1.2 DA DELIMITAÇÃO DA AUTUAÇÃO FISCAL

II. PRELIMINARES

II.1. RECONHECIMENTO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS E SUA EXCLUSÃO DAS BASES DO IRPJ E DA CSLL – OBSERVÂNCIA DA ORIENTAÇÃO DA COSIT PELO IMPUGNANTE

II.2. RECONHECIMENTO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS E SUA EXCLUSÃO DAS BASES DO IRPJ E DA CSLL – ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO – ARTIGO 146 DO CTN

II.3. NULIDADE – ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DA INFRAÇÃO FISCAL NOS AUTOS DE INFRAÇÃO

III. MÉRITO

III.1. LEGITIMIDADE DO PROCEDIMENTO ADOTADO PELO IMPUGNANTE

III.1.1 CORREÇÃO DO RECONHECIMENTO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS PELO “VALOR BRUTO”

III.1.1.1 *AD ARGUMENTANDUM* – DO RECONHECIMENTO DAS RECEITAS DE SUBVENÇÃO (CRÉDITO PRESUMIDO) PELO VALOR LÍQUIDO

III.1.2 DA SUBVERÇÃO DE CONCEITOS DE CONTABILIDADE PELA AUTORIDADE FISCAL – A NEUTRALIDADE DO ICMS

III.1.3 DAS EVIDÊNCIAS DE QUE OS ESTADOS RECONHECEM APENAS O “VALOR BRUTO” COMO RENÚNCIA FISCAL

III.1.4 AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL PARA QUESTIONAR A FORMA DE reconhecimento DAS SUBVENÇÕES OUTORGADAS PELAS LEGISLAÇÕES ESTADUAIS

III.2. DO PREJUÍZO FISCAL E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA

III.2.1 DA GLOSA DO PREJUÍZO FISCAL E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA

III.3 RESTABELECIMENTO DO SALDO NEGATIVO DE CSLL INDEVIDAMENTE COMPESADO DE OFÍCIO NO AUTO DE INFRAÇÃO

III.4 IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS ISOLADAS

III.4.1 INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DO ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO

III.4.2 IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO

IV. PEDIDO

A DRJ proferiu o Acórdão (fls. 605 a 635), julgando improcedente a impugnação.

Rejeitou a preliminar de nulidade, pois a fiscalização apresentou fundamento jurídico posterior à SC Cosit nº 15/2020, qual seja a SC Cosit nº 12/2022, sustentando que esta última não altera substancialmente a interpretação da outra, uma vez que a aprimora e a detalha, apresentando a correta aplicação do conceito de subvenção para investimento. Veja:

A SC COSIT nº 15/2020 esclarece que o crédito outorgado de ICMS pode ser excluído do IRPJ e da CSLL, pois é considerado subvenção para investimento. O valor do crédito de ICMS tomado na entrada e estornado para obtenção do crédito outorgado não pode ser considerado custo ou despesa operacional. O crédito outorgado pode ser excluído integralmente.

A SC COSIT nº 12/2022 confirma que o crédito pode ser excluído, mas detalha melhor a relação entre o crédito outorgado e o estorno do crédito tomado na entrada. Reforça a necessidade de considerar a diferença entre o crédito outorgado e o estorno proporcional para fins de exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL. A exclusão deve considerar apenas a diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado.

A SC COSIT nº 12/2022 não altera o entendimento fundamental da SC nº 15/2020, pois mantém o reconhecimento do crédito outorgado de ICMS como subvenção para investimento. A mudança está na discriminação do cálculo da exclusão, garantindo maior conformidade com a legislação tributária e evitando distorções contábeis que poderiam gerar inconsistências na apuração do lucro real e da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

(...)

A Lei Complementar nº 160/2017 estabeleceu que os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados são considerados subvenções para investimento, eliminando exigências adicionais que poderiam restringir esse benefício. A SC nº 12/2022 não inova nesse ponto, apenas esclarece que: a subvenção para investimento continua aplicável, desde que atendidos os requisitos legais; a exclusão do crédito outorgado deve ser feita considerando a diferença entre o crédito concedido e o estorno realizado; e o tratamento fiscal do crédito estornado na entrada não pode ser considerado como custo ou despesa operacional.

Essa abordagem reforça a segurança jurídica, pois está alinhada à Lei Complementar nº 160/2017 e à Lei nº 12.973/2014, respeitando o princípio da legalidade tributária, não havendo que se falar em qualquer afronta ao artigo 146 do CTN.

No mais, considera que foram cumpridos os requisitos do art. 142 do CTN e dos artigos 10, 59 e 60 do Decreto-lei nº 70.235/1972.

No mérito, rejeitou a alegação de que o reconhecimento contábil pelo valor bruto dos créditos presumidos seria o correto, pois não retrata os efeitos econômicos da concessão do

incentivo, já que há deduções compulsórias, como os estornos de crédito de ICMS. Como a legislação contábil e tributária exige que os lançamentos reflitam a realidade econômica das operações, o reconhecimento pelo valor integral do crédito presumido distorce a realidade econômica e resulta na exclusão indevida de valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Relata a competência da RFB para fiscalizar e auditar como os incentivos fiscais estaduais são utilizados e apropriados para fins de IRPJ e CSLL, sendo coerente o lançamento com os princípios contábeis e fiscais.

Quanto à irresignação da multa isolada, afasta a impossibilidade de lançamento após o encerramento do exercício e a concomitância com a multa de ofício por falta de pagamento do tributo.

O Acórdão foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 31/12/2014 a 31/12/2022

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

A partir da Lei Complementar 160/2017, benefícios fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei 12.973/2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real, desde que concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos e sejam registradas em reserva de lucros. O montante a ser excluído para fins de apuração do lucro real equivale à diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado a que se referem os dispositivos das legislações estaduais de regência.

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

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Período de apuração: 31/12/2014 a 31/12/2022

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. EXTENSÃO LEGAL.

Estende-se a glosa de despesas indedutíveis à base de cálculo da CSLL por conta do disposto no artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em face do Acórdão transcrito anteriormente, a contribuinte, intimada em 04/08/2025 apresentou Recurso Voluntário (fls. 663 a 757) em 29/08/2025. Reiterou os argumentos já lançados em sua Impugnação e defendeu o cancelamento integral do lançamento tributário.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 816 a 840), pugnando pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

DELIMITAÇÃO DA CONTROVÉRSIA

A controvérsia cinge-se aos valores que podem ser excluídos do lucro líquido a título de subvenções para investimento, isto é, se o valor a ser excluído é o montante total do crédito presumido ou se devem ser subtraídos os estornos de crédito.

Além disso, o julgamento de mérito pode ter efeito sobre os prejuízos fiscais e bases negativas e foi refutada a aplicação da multa isolada pelo encerramento do exercício e pela concomitância com a multa de ofício.

PRELIMINARMENTE**Nulidade de erro na identificação da infração fiscal nos autos de infração**

A contribuinte sustenta erro na identificação de uma das infrações fiscais nos autos de infração. Explica que a autoridade, buscando afastar a incidência do prazo decadencial prevista no CTN para os anos-calendário de 2014 a 2018, diferenciou o ato de lançamento do crédito tributário do ato de redução de prejuízo fiscal ("PF") e base de cálculo negativa ("BCN").

No entendimento da fiscalização, considerando que nos anos de 2014 a 2018 apenas haveria ato de redução de PF e BCN, não se aplicaria o prazo decadencial, já que não seria

possível lançar o crédito tributário. É o que se depreende dos itens 2.1 a 2.3 do relatório fiscal (fl. 83).

Porém, a contribuinte sustenta que ao analisar os autos de infração, a autoridade fiscal não qualificou o fato como mera redução de PF ou BCN, como se afirmou para afastar o prazo decadencial, mas sim como lançamento fiscal, dentro do tópico “exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real; infração: exclusões indevidas – subvenções para investimento”.

Isso, argui a recorrente, atrai erro na qualificação ou identificação da infração fiscal.

A DRJ, ao julgar o tema, entendeu que não houve ofensa ao artigo 142 do CTN e ao artigo 10 do Decreto-lei nº 70.235/1972, afastando as nulidades positivadas nos artigos 59 e 60 desse diploma normativo.

Um breve esclarecimento fático é necessário: a contribuinte, em julho de 2020, retificou sua ECF com relação aos anos-calendário de 2014 a 2019 e em abril e setembro de 2023 retificou as ECFs dos anos de 2020 e 2021. Não se tem notícias de retificação de DCTF. Além disso, há Declarações de Compensação referente a saldos negativos de IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2020 e 2021.

Pragmaticamente, a ciência do lançamento se deu em 06/09/2024 e a contribuinte era optante pelo lucro real anual, portanto, os fatos geradores que, a princípio, poderiam ser escrutinados no quinquênio antecedente, para IRPJ e CSLL, são os relacionados aos fatos geradores ocorridos entre 31/12/2019 e a data do lançamento, para a multa isolada, a partir da estimativa de agosto de 2019. Contudo, foram constatadas infrações relacionadas a fatos geradores de 31/12/2014 a 31/12/2021.

Ao compulsar os autos, verifica-se que a autoridade fiscal sustenta é que, em razão de existir retificações em ECF no dia 10 de julho de 2020, para incluir as exclusões decorrentes das subvenções para investimento, tal fato alteraria o prazo decadencial. Então, declara:

2.1 Registre-se que das irregularidades apuradas, pertinentes aos anos de 2014 a 2021, podem decorrer duas situações distintas, quais sejam: (1) lançamento de crédito tributário ou (2) redução de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL; tendo regras distintas com relação ao prazo decadencial.

2.2 (*trata da decadência*). Assim se procederá em relação aos anos de 2019 a 2021, observando que houve opção pelo lucro real anual em todos os exercícios.

(...)

2.5 Considerando as regras acima, pertinentes ao prazo decadencial, passa-se à análise das exclusões amparadas em subvenções para investimento, que forma acrescidas nas escriturações retificadoras referentes aos anos de 2014 a 2018, transmitidas no mês de julho de 2020, com vistas unicamente à redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa.

Os autos de infração assim foram capitulados:

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

Valor excluído em excesso do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, a título de subvenção para investimento, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2014	119.133.855,12	75,00
31/12/2015	201.402.788,98	75,00
31/12/2016	159.081.191,34	75,00
31/12/2017	236.106.692,97	75,00
31/12/2018	115.740.641,05	75,00
31/12/2019	294.488.546,90	75,00
31/12/2020	497.161.180,27	75,00
31/12/2021	514.902.474,58	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

- Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2017:
- art. 3º da Lei nº 9.249/95.
 - Arts. 247 e 250 do RIR/99
 - Arts. 4º, 5º, 12 a 15, 16, §§ 2º e 3º, 26, 30, 64, caput, 67, caput e parágrafo único,68 e 69 da Lei nº 12.973/2014.
- Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2018 e 31/12/2018:
- art. 3º da Lei nº 9.249/95.
 - Arts. 247 e 250 do RIR/99
 - Arts. 4º, 5º, 12 a 15, 16, §§ 2º e 3º, 26, 30, 64, caput, 67, caput e parágrafo único,68 e 69 da Lei nº 12.973/2014.
 - Arts. 258 e 261 do RIR/18
- Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2019 e 31/12/2021:
- art. 3º da Lei nº 9.249/95.
 - Arts. 4º, 5º, 12 a 15, 16, §§ 2º e 3º, 26, 30, 64, caput, 67, caput e parágrafo único,68 e 69 da Lei nº 12.973/2014.
 - Arts. 258 e 261 do RIR/18

SALDO INSUFICIENTE
INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL DAS ATIVIDADES EM GERAL COM RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL

O sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no relatório fiscal anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2020	2.479.947,93	75,00
31/12/2021	7.955.063,68	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

- Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2020 e 31/12/2021:
- art. 3º da Lei nº 9.249/95.
 - Arts. 258 e 261, inciso III, 265, 579 e 580 do RIR/18

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Fls. 3 e 4

O lançamento de ofício capitula infrações de IRPJ e CSLL sobre fatos geradores de 31/12/2014 a 31/12/2021, bem como entendeu existir excesso de compensação de prejuízo fiscal

(“PF”) e base de cálculo negativa (“BCN”) nos anos de 2020 e 2021 – essa última parte não é objeto de contradita nesse tópico, mas é prejudicial a ele.

O TVF afirma que o lançamento de *redução de PF e BCN se daria com relação aos anos-calendário de 2014 a 2018, ao passo que nos anos de 2019 a 2021 seria exigido crédito tributário*.

Verifica-se que à fl. 97 do TVF, há o demonstrativo do prejuízo fiscal glosado. Além disso, nos demonstrativos de apuração dos autos de infração, não houve lançamento de tributos dos anos de 2014 a 2018. Isto é, somente se lançou tributos *a pagar* dos anos de 2019 a 2021.

Portanto, não houve lançamento tributário que estaria decaído, somente se reduziu o prejuízo fiscal dos anos de 2014 a 2018.

Logo, não procede a preliminar de decadência arguida pela contribuinte.

MÉRITO

Enfrentamento como mérito - Nulidade dos autos de infração – SC COSIT nº 15/2020 e 12/2022

A contribuinte sustenta que *“(i) o lançamento fiscal vai de encontro à orientação vinculante à época no âmbito da RFB, expressa na SC Cosit nº 15/2020; (ii) tal orientação vinculante apenas foi alterada em 2022, com a SC Cosit nº 12/2022; de modo que (iii) sua aplicação, pela Autoridade Fiscal, ao período ora discutido (2014 – 2021) resulta em alteração de critério jurídico proibida pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional”*. Isso atrairia a nulidade por vício material dos autos de infração.

Quanto ao primeiro fundamento, destaca que *“havia solução de consulta da Cosit vigente respaldando o procedimento adotado pelo Recorrente e vinculando a administração tributária, nos termos do que dispunha o artigo 9º Instrução Normativa (“IN”) RFB nº 1.396/2013 e o artigo 33 da IN RFB nº 2.058/2021, fato que inclusive foi reconhecido pela DRJ no acórdão recorrido”*.

Analisa a SC Cosit nº 15/2020, notadamente quanto ao exposto questionamento sobre o efeito dos estornos na determinação da dúvida objeto da consulta. No tópico “Do Caso Concreto”, afirma:

82. No início do **tópico “Do Caso Concreto” (fls. 11 e 12)** a Cosit se propõe a se posicionar acerca da dúvida que lhe foi posta. Ela **inicia delimitando, mais uma vez, a dúvida que lhe foi posta** e ratifica que o objeto e o questionamento da Consulente dizem respeito ao valor que deve ser considerado como subvenção para investimento na apuração do IRPJ e da CSLL: **o valor bruto do crédito presumido de ICMS outorgado ou apenas a diferença entre esse e os créditos estornados das operações de entrada**, inclusive fazendo referência aos valores do exemplo fictício trazido pela Consulente

83. Pois bem. Delimitado o objeto da consulta realizada, verifica-se que, ao analisar o tema e, assim, responder à consulta da Consultante, **a Cosit trouxe a seguinte resposta: “o valor que deve ser considerado como subvenção para investimento recebida pelo Estado de São Paulo, atendidos os demais requisitos previstos na legislação, para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, é o valor total do crédito outorgado incidente nas operações internas de vendas de mercadorias, valor de R\$1.500.000,00 no exemplo fornecido” e “Não há, na legislação tributária, previsão de exclusão de pronto de parte desta receita, valor de R\$1.000.000,00 do exemplo”** (fls. 11 e 12 – g.n.).

84. E, por fim, **concluiu “o valor do crédito outorgado incidente nas operações internas de vendas de mercadorias é uma receita que compõe a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, podendo, contudo, ser excluída, por ser legalmente considerada uma subvenção para investimento”** (fl. 12 – g.n.).

85. Ressalte-se que **este entendimento**, como não poderia deixar de ser, **foi reproduzido no tópico “Conclusão” da referida Solução de Consulta.**

86. Como se vê, **o entendimento manifestado pela Cosit foi claro no sentido de que o valor a ser considerado (reconhecido como receita no resultado contábil e excluído na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL) como subvenção seria o valor do crédito outorgado (valor “bruto” - no exemplo, R\$ 1.500.000,00), não devendo ser essa receita deduzida do montante relativo ao estorno dos créditos de ICMS (no exemplo, R\$ 1.000.000,00), em razão da ausência de previsão na legislação tributária para tal dedução.**

87. Ressalte-se, ainda, que, conforme as reproduções acima, a Cosit ainda deixou claro, especificamente no parágrafo 21.1.2 da SC Cosit nº 15/2020 (fl. 12), que **não havia embasamento legal que justificasse a redução da receita de subvenção a ser registrada em função do recebimento, pelo contribuinte, do crédito presumido.**

88. Portanto, o que se verifica é que a orientação dada pela Cosit por meio da SC Cosit nº 15/2020 é de que a exclusão deveria ocorrer na integralidade do crédito presumido de ICMS outorgado, sem reduzi-lo dos créditos eventualmente estornados, **em sentido oposto ao embasamento adotado pela Autoridade Fiscal no RF.**

(...)

90. Tal constatação é relevante, pois, sendo as soluções de consulta Cosit vinculantes no âmbito da administração tributária, a teor do que dispunha o **artigo 9º IN RFB nº 1.396/2013 e atualmente dispõe o artigo 33 da IN RFB nº 2.058/2021**, já mencionados, a manifestação vigente à época dos fatos deveria ter sido **obrigatoriamente observada pela Autoridade Fiscal neste caso.**

(...)

100. Logo, conclui-se que, apesar de a Autoridade Fiscal buscar afirmar enfaticamente no RF que o procedimento correto seria a exclusão da subvenção pelo seu valor líquido de créditos estornados – no que foi, incoerentemente, seguida pela DRJ –, tal entendimento não encontra respaldo na manifestação da própria Cosit, vinculante no âmbito da administração tributária, que se encontrava vigente à época dos fatos aqui analisados – o que, conforme acima demonstrado, foi reconhecido pela própria DRJ.

101. Portanto, sendo incontestável que o procedimento adotado pelo Recorrente no período analisado (anos de 2014 a 2021), de se registrar como receita contábil e excluir das bases do IRPJ e da CSLL o valor do crédito outorgado sem reduções (valor bruto), estava expressamente respaldado pela SC Cosit nº 15/2020 e, ainda, se considerando que as citadas IN RFB nº 1.396/2013 e 2.058/2021 estabelecem que as soluções de consulta proferidas pela Cosit possuem efeito **vinculante**, deve este E. CARF reformar o acórdão recorrido para reconhecer a **nulidade do lançamento fiscal por vício material (ou cancelá-lo no mérito)**, eis que esse **deixou de observar a SC Cosit nº 15/2020, o que resulta em uma fundamentação inválida de acordo com a própria RFB.**

Para além do tópico acima, a contribuinte sustenta alteração do critério jurídico, nos termos do artigo 146 do CTN, substanciado na SC Cosit nº 12/2022, pois o relatório é exatamente o mesmo da SC Cosit nº 15/2020, sendo analisado o mesmo benefício, os mesmos valores exemplificativos, as mesmas premissas e, o mais relevante, a mesma questão que foi posta à Cosit anteriormente.

Assim, a conclusão da SC Cosit nº 12/2022 reformou o posicionamento anteriormente adotado na SC Cosit nº 15/2020, inclusive, de forma expressa:

56.5 Fica reformada a solução de Consulta Cosit nº 15, de 18 de março de 2020, respeitado o disposto no artigo 26 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

Alega que o artigo 26 da IN RFB nº 2.058/2021 determina que quando há uma alteração de entendimento expresso em solução de consulta, a nova orientação só pode ser aplicada a fatos geradores posteriores à publicação da nova solução de consulta.

Conclui:

114. Assim, o que se verifica é que, **em março de 2022 – portanto, após os fatos geradores analisados nesses autos –, a Cosit revisitou o seu entendimento com relação ao tema que até então era objeto apenas da SC Cosit nº 15/2020 e reformou a conclusão a que se chegou naquela primeira consulta, concluindo que os créditos presumidos outorgados, em regra, deveriam ser reconhecidos tanto contabilmente, quanto para fins de exclusão das bases do IRPJ e da CSLL, pelo seu valor líquido, isto é, após a dedução dos créditos estornados.**

115. Logo, uma vez que os fatos geradores discutidos nesse processo administrativo são relativos aos anos-calendário de **2014 a 2021**, conclui-se que não poderia a Autoridade Fiscal ter buscado aplicar o critério jurídico inovador no

caso em análise, sob pena de violação do **artigo 146 do CTN**46 e do disposto no **artigo 26 da Instrução Normativa RFB nº 2.058/2021**, citado, como visto, pela própria Cosit na conclusão da SC Cosit nº 12/2022.

A DRJ, tal como já exposto, entendeu que a alteração da SC Cosit nº 15/2020 pela SC Cosit nº 12/2022, não foi substancial, sendo que a última apenas aprimora e a detalha a primeira, apresentando a correta aplicação do conceito de subvenção para investimento.

Passo a analisar o caso, mas não sob a ótica de nulidade, mas como matéria de mérito, porquanto não teria sido infringido os dispositivos do CTN e do Decreto-lei nº 70.235/1972 que tratam das nulidades.

O artigo 146 do CTN dispõe:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A referida regra decorre do princípio da segurança jurídica, impedindo que a administração altere o seu posicionamento e o aplique retroativamente em prejuízo do contribuinte de boa-fé que seguiu o entendimento apresentado pelas autoridades fiscais. Promove, ainda, o princípio da igualdade, colocando contribuintes sob uma mesma interpretação da Administração Pública.

Exatamente por essa razão, o artigo 26 da IN RFB nº 2.058/2021 estabelece que a alteração de entendimento expresso em solução de consulta somente se aplica a *“fatos geradores ocorridos após a data de sua publicação na Imprensa Oficial ou após a data da ciência da solução pelo consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que será aplicada, também, ao período abrangido pela solução anteriormente dada”*.

Igualmente, o artigo 100 do CTN disciplina que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, de modo que sua observância *“exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”*.

Dito isso, deve ser analisado se existe alteração de entendimento da administração pública ao contrastar a SC Cosit nº 15/2020 e a SC Cosit nº 12/2022.

A SC Cosit nº 15/2020 tem a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO DE ICMS. ESTORNO.

O valor correspondente ao crédito outorgado de ICMS pelo Estado de São Paulo, com base no art. 41 do Anexo III do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000 c/c a Portaria CAT nº 35, de 26 de maio de

2017, é uma receita que pode ser excluída da base de cálculo do IRPJ, por ser legalmente considerado uma subvenção para investimento, desde que observados os requisitos estabelecidos na legislação de regência.

O valor do crédito de ICMS tomado na entrada no insumo e estornado para obtenção da benesse fiscal não pode ser considerado como custo ou despesa para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ. Assim, se este valor for deduzido na apuração do lucro líquido, deverá ser adicionado na determinação do lucro real do período correspondente.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 30 e 50; LC nº 160, de 2017, art. 10; Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 301 e 302; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 62, 68, 131 e 198; Parecer CST nº 112, de 1978 e Pronunciamentos Técnicos CPC nº 00 (R1) e 07 (R1).

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO DE ICMS. ESTORNO.

O valor correspondente ao crédito outorgado de ICMS pelo Estado de São Paulo, com base no art. 41 do Anexo III do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000 c/c a Portaria CAT nº 35, de 26 de maio de 2017, é uma receita que pode ser excluída da base de cálculo da CSLL, por ser legalmente considerado uma subvenção para investimento, desde que observados os requisitos estabelecidos na legislação de regência.

O valor do crédito de ICMS tomado na entrada no insumo e estornado para obtenção da benesse fiscal não pode ser considerado como custo ou despesa para fins de apuração da base de cálculo da CSLL. Assim, se este valor for deduzido na apuração do lucro líquido, deverá ser adicionado na determinação do resultado ajustado do período correspondente.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 30 e 50; LC nº 160, de 2017, art. 10; Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 301 e 302; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 62, 69, 131 e 198; Parecer CST nº 112, de 1978 e Pronunciamentos Técnicos CPC nº 00 (R1) e 07 (R1).

No relatório da referida solução de consulta, destaco o caso analisado:

2. Afirma que atua no setor têxtil e sua matriz está localizada no Estado de São Paulo, sendo que, nos termos do art. 41 do Anexo III do Regulamento do ICMS/SP c/c Portaria CAT 35, de 2017 (ato regulamentar do Estado de São Paulo), o estabelecimento do setor têxtil lá localizado que realizar saídas internas (dentro do estado) de mercadorias poderá aproveitar crédito outorgado (presumido) de ICMS no percentual de 12% (doze por cento) sobre o valor destas operações.

(...)

3. Expõe que, em contrapartida ao direito de utilização do crédito outorgado, deverá estornar os créditos de ICMS tomados na entrada dos insumos utilizados na produção destas mercadorias abrangidas pelo regime de crédito outorgado

(mercadoria que será objeto de venda no mercado interno do Estado de São Paulo).

5. A seguir, apresenta exemplo fictício da aplicação do art. 41 do Anexo III do RICMS/SP c/c Portaria CAT 35/2017:

A - Créditos do Imposto na entrada de insumos: R\$5.000.000,00

B - Estorno proporcional: (R\$1.000.000,00)

C - Crédito outorgado: R\$1.500.000,00

D - Débito do Imposto na saída de mercadorias: (R\$2.000.000,00)

Saldo (A + C - B - D): R\$3.500.000,00

Diferença entre crédito outorgado e estorno proporcional (C - D):
R\$500.000,00

6. Assevera que:

6.1. Nos termos do art. 4º da Lei nº 11.945/2009, é expressamente prevista a isenção do IRPJ e da CSLL sobre o valor concedido a título de crédito outorgado de ICMS pelos estados a seus contribuintes;

6.2. O art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que benefícios fiscais concedidos pelos estados, como crédito outorgado, são considerados como subvenções para investimento;

6.3. Nos termos do art. 198 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 2017, as subvenções para investimento não deverão ser computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, atendidas as condições legais;

6.4. A premissa é de que cumpre os requisitos legais e infralegais para contabilização das subvenções para investimento;

6.5. O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) é pacífico no sentido de que o crédito outorgado de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL; e

6.6. Não há dúvida de que as subvenções para investimento não são computadas na apuração do lucro real e do resultado ajustado, mas, que, a legislação federal não dispõe de forma clara o que ou qual o valor deve ser considerado como subvenção para investimento, possuindo, assim, dúvida na interpretação da legislação tributária federal acerca de qual o valor deve ser considerado a título de subvenção para investimento concedida pelo Estado de São Paulo para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

7. Com base no exposto, questiona:

1) Para fins de aplicação da legislação tributária federal, tomando o exemplo dado no detalhamento da questão, qual o valor deve ser considerado como subvenção de investimento pela consultante: o valor do crédito outorgado incidente nas operações internas de venda de

mercadoria (R\$1.500.000) ou a diferença apurada entre o valor do crédito outorgado e o valor do estorno realizado pela consulente (R\$500.000,00)?

2) Se o entendimento da questão "1" for que o valor do crédito outorgado (R\$1.500.000,00) é o valor a ser considerado como subvenção de investimento, nos termos da legislação do imposto de renda, qual o tratamento fiscal deve ser dado à diferença entre o valor do crédito outorgado e o valor do estorno realizado pela consulente (R\$500.000,00)?

3) Se a resposta da questão "1" for que o valor da diferença apurada entre o valor do crédito outorgado e o valor do estorno realizado pela consulente (R\$500.000,00) é o valor a ser considerado como subvenção de investimento, nos termos da legislação do imposto de renda, qual o tratamento fiscal deve ser dado ao valor do crédito outorgado (R\$1.500.000,00)?

4) O valor do crédito outorgado (R\$1.500.000,00) deve ser adicionado ou excluído na apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL?

5) A diferença apurada entre o valor do crédito outorgado e o valor do estorno realizado pela consulente (R\$500.000,00) deve ser adicionado ou excluído na apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL?

6) O valor do estorno do crédito na aquisição de insumos (tomando o exemplo dado no detalhamento da questão - R\$1.000.000,00) deve ser considerado como custo ou despesa operacional (imposto não recuperável), nos termos do art. 289, § 3º, do RIR/99?

A consulta, portanto, indubitavelmente busca apreciação do caso concreto e que se analise o valor passível de exclusão do lucro líquido a título de subvenções para investimento, conforme se observa das perguntas "1)", "2)" e "5)".

Nos fundamentos da SC Cosit nº 15/2020, inicia-se a resposta analisando o conceito e o tratamento contábil das subvenções, tratando do CPC nº 00 (R2), CPC nº 07 (R1) e o Parecer CST nº 112/78. Depois, verifica-se o tratamento tributário aplicável às subvenções, com a análise do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, o artigo 10 da LC nº 160/2017 e o artigo 198 da IN nº 1.700/2017. Ao analisar o tratamento tributário aplicável a custos e às despesas, analisa os artigos 301 e 302 do Decreto nº 9.580/2018 e artigos 131, 68, 69 e 62 da IN nº 1.700/2017.

Quanto ao caso concreto, o exemplo hipotético é relatado no item 20 da referida solução de consulta. Veja:

20. No caso em análise, após apresentar exemplo hipotético, a consulente questiona (i) qual o valor deve ser considerado como subvenção para investimento: o valor do crédito outorgado incidente nas operações internas de vendas de mercadoria (R\$1.500.000,00) ou a diferença apurada entre o valor do crédito outorgado e o valor do estorno realizado pela consulente (R\$500.000,00)

e (ii) o tratamento tributário aplicável a cada uma dessas parcelas acima citadas e ao valor estornado (R\$1.000.000,00).

Ao analisar a receita de subvenção (itens 21 e 22 da SC), entende:

21. Com base no conceito apresentado nos itens 14 a 16 desta solução de consulta, a subvenção é um auxílio, recebimento de recursos, que enriquece o patrimônio do beneficiário e não gera a assunção de uma dívida ou obrigação, consubstanciando-se em uma receita que deve ser contabilizada assim que atendidos os requisitos para o seu reconhecimento. Por conseguinte, responde-se à consulente que o valor que deve ser considerado como subvenção para investimento recebida pelo Estado de São Paulo, atendidos os demais requisitos previstos na legislação, para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, é o valor total do crédito outorgado incidente nas operações internas de vendas de mercadorias, valor de R\$1.500.000,00 no exemplo fornecido.

21.1. Ademais, afasta-se a dúvida de que a diferença apurada entre o valor do crédito outorgado e o valor do estorno realizado pela consulente (R\$500.000,00) pudesse ser o valor a ser considerado com base na seguinte argumentação:

21.1.1 A disciplina contábil determina que a receita oriunda da subvenção recebida deve ser contabilizada pelo seu valor total assim que atendidos os requisitos para o seu reconhecimento, havendo uma confrontação com as despesas relacionadas à subvenção, ou seja, consoante o regime de competência, receitas e despesas serão reconhecidos e contrapostos ao longo do período correspondente à vigência da subvenção, não há que se falar em lançamento da receita de forma "líquida" ou compensada;

21.1.2 Não há, na legislação tributária, previsão de exclusão de pronto de parte desta receita, valor de R\$1.000.000,00 do exemplo.

22. Dessa forma, o valor do crédito outorgado incidente nas operações internas de vendas de mercadorias é uma receita que compõe a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, podendo, contudo, ser excluída, por ser legalmente considerada uma subvenção para investimento, se observados os requisitos estabelecidos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, regulamentado pelo art. 198 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

Quanto ao valor do crédito estornado (itens 23 e 24 da SC):

23. Na disciplina contábil, as despesas relacionadas à subvenção devem ser reconhecidas de acordo com o regime de competência e em consonância com a apuração sistemática da receita auferida, como ocorre, por exemplo, no caso em que há o recebimento do poder público de um ativo depreciável que será utilizado nas operações da companhia. Nesse caso, a despesa de depreciação e a receita serão reconhecidas na mesma proporção. Por outro lado, para que determinada despesa seja considerada dedutível para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, aquela deve atender aos limitadores prescritos na norma fiscal.

23.1. Para que um imposto possa ser considerado como não recuperável e integrar o custo do produto produzido, a pessoa jurídica não deve possuir formas de recuperar o valor por meio de créditos. Verifica-se que, no caso em análise, o crédito de ICMS obtido em decorrência da compra de insumos era, a princípio, um imposto recuperável, deixando de o ser em virtude das regras previstas na legislação que rege a concessão da benesse fiscal pelo Estado de São Paulo. Dessa forma, a recuperação desse tributo não será feita por liberalidade da consulente que, visando à obtenção do crédito outorgado, estornará os créditos tomados na entrada dos insumos utilizados na produção das mercadorias abrangidas pelo incentivo, não se constituindo, assim, nos termos da legislação do IRPJ e da CSLL, como custo do produto produzido.

23.2. A dedutibilidade de tributos, por sua vez, é permitida quando a entidade incorre em uma despesa com o pagamento daqueles, o que não corresponde ao caso ora em voga.

23.3. Ademais, não há que se falar que os créditos estornados constituem-se em despesas necessárias ao desenvolvimento das atividades da organização, o que, mais uma vez, não satisfaz os requisitos estabelecidos na norma.

23.4. Em consequência do exposto, o valor do crédito de ICMS tomado na entrada no insumo e estornado para obtenção da benesse fiscal, R\$1.000.000,00 no exemplo hipotético, não pode ser considerado como custo ou despesa para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, se este valor for deduzido na apuração do lucro líquido, deverá ser adicionado na determinação do lucro real e do resultado ajustado do período correspondente.

IV.3 - Da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009

24. Por fim, informa-se a consulente que, as disposições contidas no art. 4º da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, citada na fundamentação legal, circunscrevem-se a situações em que os valores em espécie são pagos ou creditados no âmbito de programas de concessão de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

Em conclusão, tem-se:

25.1 O valor correspondente ao crédito outorgado de ICMS pelo Estado de São Paulo, com base no art. 41 do Anexo III do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000 c/c a Portaria CAT nº 35, de 26 de maio de 2017, é uma receita que pode ser excluída das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, por ser legalmente considerado uma subvenção para investimento, se observados os requisitos estabelecidos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, regulamentado pelo art. 198 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

25.2 O valor do crédito de ICMS tomado na entrada no insumo e estornado para obtenção da benesse fiscal não pode ser considerado como custo ou despesa para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, se este valor for

deduzido na apuração do lucro líquido, deverá ser adicionado na determinação do lucro real e do resultado ajustado do período correspondente.

Diante dos trechos acima, verifica-se que a SC Cosit nº 15, de 18 de março de 2020, firma duas interpretações:

- (i) o valor do crédito outorgado de ICMS é receita que pode ser excluída *in totum* do lucro líquido para fins de IRPJ e CSLL, considerando-se subvenção para investimento, não existindo previsão legal para a diminuição do estorno dos créditos;
- (ii) os créditos estornados não são considerados custo ou despesa para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Tal entendimento perdurou até a publicação da SC Cosit nº 12, de 25 de março de 2022, que expressamente reformou a solução de consulta anterior, veja:

56.5 Fica reformada a Solução de Consulta Cosit nº 15, de 18 de março de 2020, respeitado o disposto no art. 26 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

A SC Cosit nº 12/2022 tem a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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

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.

INCENTIVOS FISCAIS. ESTADO DE SÃO PAULO. BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 41 DO ANEXO III DO REGULAMENTO DO ICMS/SP C/C PORTARIA CAT 35/2017. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. CRÉDITO DE ICMS. ESTORNO.

Na hipótese em que a consultante demonstre o cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o montante a ser excluído para fins de apuração do lucro real equivale à diferença entre o “crédito outorgado” e o crédito “estornado”, a que se referem os dispositivos da legislação estadual apontada.

A operacionalização conjunta e simultânea do benefício previsto no art. 41 do anexo III do RICMS/SP transforma o estorno e o crédito outorgado em crédito

presumido. Por tal razão, o valor do crédito de ICMS tomado na entrada no insumo e operacionalmente estornado para obtenção da benesse fiscal não pode ser considerado como custo ou despesa para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ. Assim, se este valor for deduzido na apuração do lucro líquido, deverá ser adicionado na determinação do lucro real do período correspondente.

Na hipótese em que a administração tributária profira entendimento no sentido de que não há recebimento de crédito adicional, mas sim irrecuperabilidade do crédito estornado, este será dedutível para fins de apuração do lucro real, desde que reconhecida receita de subvenção no montante equivalente ao crédito outorgado. Reforma a Solução de Consulta Cosit nº 15, de 18 de março de 2020.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 145, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2020 E COSIT Nº 55, DE 25 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Lei Complementar nº 160, de 2017, arts. 9º e 10; Parecer Normativo Cosit nº 112, de 1978; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 198; Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 290, 301 e 302; Lei Complementar nº 87, de 1996, arts. 19 e 20 e Pronunciamento Técnicos CPC nº 16 (R1).

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. CONCESSÃO INCONDICIONADA OU NÃO CONDICIONADA À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO ECONÔMICO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RESULTADO AJUSTADO. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

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 resultado ajustado 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.

INCENTIVOS FISCAIS. ESTADO DE SÃO PAULO. BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 41 DO ANEXO III DO REGULAMENTO DO ICMS/SP C/C PORTARIA CAT 35/2017. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. CRÉDITO DE ICMS. ESTORNO.

Na hipótese em que a consultante demonstre o cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o montante a ser excluído para fins de apuração do resultado ajustado equivale à diferença entre o “crédito outorgado” e o crédito “estornado”, a que se referem os dispositivos da legislação estadual apontada.

A operacionalização conjunta e simultânea do benefício previsto no art. 41 do anexo III do RICMS/SP transforma o estorno e o crédito outorgado em crédito presumido. Por tal razão, o valor do crédito de ICMS tomado na entrada no insumo e operacionalmente estornado para obtenção da benesse fiscal não pode ser considerado como custo ou despesa para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ. Assim, se este valor for deduzido na apuração do lucro líquido, deverá ser adicionado na determinação do resultado ajustado do período correspondente.

Na hipótese em que a administração tributária profira entendimento no sentido de que não há recebimento de crédito adicional, mas sim irrecuperabilidade do crédito estornado, este será dedutível para fins de apuração do resultado ajustado, desde que reconhecida receita de subvenção no montante equivalente ao crédito outorgado.

Reforma a Solução de Consulta Cosit nº 15, de 18 de março de 2020.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 145, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2020 E COSIT Nº 55, DE 25 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 30 e 50; Lei Complementar nº 160, de 2017, arts. 9º e 10; Parecer Normativo Cosit nº 112, de 1978; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 198; Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 290, 301 e 302; Lei Complementar nº 87, de 1996, arts. 19 e 20 e Pronunciamento Técnicos CPC nº 16 (R1).

O relato da SC Cosit nº 12/2022 é o mesmo que o colacionado acima, referente à SC Cosit nº 15/2020, o exemplo hipotético e as perguntas também são idênticos.

Quanto aos fundamentos, citam-se as considerações da SC Cosit nº 145, de 15 de dezembro de 2020, e depois são feitas considerações sobre a necessidade de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos nas subvenções para investimento.

Ultrapassadas essas questões, passa-se à análise do objeto da consulta. Transcrevo os trechos mais relevantes:

23. Em razão da multiplicidade de formas por meio das quais os benefícios e incentivos fiscais ou financeiros-fiscais do ICMS podem ser operacionalizados, as quais podem envolver a concessão de crédito, o estorno de crédito e aplicação dos mais diversos mecanismos e operações aritméticas, é temerário definir abstratamente um único tratamento tributário passível de alcançar todas as espécies de benesses fiscais, uma vez que ao agir desta forma corre-se o risco de que se tributem grandezas que não deveriam ser tributas, bem como que se deixe de tributar quantias que, de modo contrário, deveriam ser tributadas.

24. Outra possível consequência frente à variedade de mecanismos utilizados na operacionalização de benefícios fiscais diz respeito a possibilidade de que em determinadas circunstâncias haja diferença entre o montante contabilizado como receita de subvenção e aquele ao qual o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, busca

evitar a tributação. Isto é, frente a algumas espécies de benefícios fiscais, é possível que o valor a ser excluído a título de subvenção para investimento para fins de apuração do lucro real e do resultado ajusta seja diferente daquele registrado contabilmente como uma receita de subvenção.

25. Neste cenário, e considerando que a teleologia do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, busca evitar a tributação da parcela do resultado que tem por origem uma subvenção para investimento concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, no âmbito dos benefícios do ICMS o valor a ser excluído para fins de determinação do lucro real equivale ao montante que deixa de ser devido ao Estado a título de ICMS, caso o ente público tenha concedido o benefício, repita-se, como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

26. Esta é a conclusão alcançada pela Solução de Consulta Cosit nº 55, de 25 de março de 2021, à qual, considerando o efeito vinculante das soluções de consulta proferidas por essa Coordenação-Geral, determinado pelo art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, faz-se a vinculação parcial da presente solução de consulta, e cujos fundamentos seguem abaixo transcritos:

(...)

27. Em termos práticos, a aplicação das conclusões extraídas da Solução de Consulta nº 55, de 2021, ao caso apresentado pela consulente e às parcelas monetárias por ela descritas, passa, inicialmente pela avaliação dos efeitos, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, da operação de estorno do valor ao qual a peticionante denomina de “crédito escriturado no período de apuração”.

28. Nesta perspectiva, infere-se do relato apresentado que o aludido crédito diz respeito, na essência, ao ICMS recuperável por meio de escrita fiscal, contabilizado quando da entrada dos insumos utilizados na produção das mercadorias abrangidas pelo benefício fiscal recebido.

29. Tanto a norma contábil quanto a legislação tributária cuidaram de reger o tratamento dos denominados “impostos recuperáveis”. No plano contábil, o Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) – Estoques, ao dispor sobre o custo do estoque, valor que subsequentemente vem a ser levado ao resultado como despesa em razão do reconhecimento de uma receita de contrato com cliente, assim prescreve:

(...)

30. De modo análogo, no âmbito da legislação tributária, o Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda), assim dispõe acerca do custo de bens ou serviços, considerados para fins de apuração do resultado tributável:

(...)

31. Como se verifica, ambas as disposições normativas, a contábil e a tributária, determinam que os denominados impostos recuperáveis não integram o custo de

aquisição e, conseqüentemente, o custo dos bens ou serviços vendidos, de modo que não afetam o resultado tributável.

32. No caso do ICMS, por força do mecanismo da não-cumulatividade, o montante incidente sobre as operações tributadas, que, no caso das vendas, costuma receber a denominação de “ICMS sobre vendas”, “Despesa de ICMS” ou apenas “ICMS”, pode ser deduzido em sua integralidade, mas desde que o custo das mercadorias vendidas não contemple o imposto cobrado na aquisição. Não por outra razão, face a realização desta operação de venda, o contribuinte do ICMS recolherá ao ente estatal apenas a diferença entre o ICMS sobre a venda e o crédito escriturado na compra da mercadoria. É esta a disciplina dos art. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir):

(...)

33. Em síntese, o ICMS incidente, por exemplo, sobre a aquisição de mercadorias, não compõe o custo destas, quando recuperável.

34. Por outro lado, quando não recuperável, o ICMS incidente na aquisição da mercadoria comporá o seu custo e afetará o lucro real e o resultado ajustado por meio do próprio custo da mercadoria vendida, que já carregará o dispêndio relativo ao tributo. É a norma que se extrai na interpretação a contrario sensu do § 3º do art. 301 do Decreto nº 9.580, de 2018, supratranscrito.

35. Nesta hipótese, o resultado do contribuinte será impactado tanto pelo ICMS incidente sobre as vendas quanto pelo ICMS incorrido na aquisição das mercadorias. Este último, levado ao resultado pela via do custo das mercadorias vendidas.

36. Dito isto, resta averiguar se para fins do IRPJ e da CSLL, na operacionalização do benefício fiscal recebido pela consultante, a combinação das operações de “recebimento de crédito outorgado” com “estorno do crédito do imposto na entrada do insumo” tem o condão de transformar o “crédito do imposto na entrada do insumo” em imposto não recuperável ou, se, noutro ângulo, ao avaliarmos de maneira conjunta e simultaneamente todos os mecanismos envolvidos na operacionalização do benefício fiscal, comparando-se à situação na qual ele inexistente, estaríamos apenas diante do recebimento de um novo crédito recuperável no montante equivalente à diferença entre o valor do “crédito outorgado” e o valor do crédito que hipoteticamente deveria ser estornado.

37. A leitura da Portaria CAT-35, de 26 de maio de 2017 (disponível em: [...]), editada pelo Estado de São Paulo e que “dispõe sobre a opção por crédito outorgado em substituição ao aproveitamento de demais créditos nas operações com produtos têxteis” assim prescreve:

(...)

38. Em que pese este último dispositivo tenha se utilizado do vocábulo “estorno”, o art. 1º da portaria atribui natureza substitutiva do “crédito outorgado”, de

modo que este, recuperável, substitui aquele tomado na entrada do insumo, permitindo inferir que, apesar da operacionalização via estorno de crédito, para fins da legislação tributária federal não haveria que se falar em transformação de crédito recuperável em irrecuperável, mas sim apenas na substituição do crédito que já era recuperável por outro de quantia superior e igualmente recuperável.

39. Entretanto, uma vez que não compete a esta Secretaria promover a interpretação dos dispositivos da legislação estadual, também é possível aceitar o entendimento contrário, caso a consulente encontre amparo legal naquele arcabouço normativo para considerar que a operação, especialmente o estorno do crédito, implica irre recuperabilidade do tributo, e não o recebimento de um novo crédito recuperável adicional.

40. Não obstante ao fim e ao cabo o recebimento do benefício fiscal implique, em ambas as hipóteses, a idêntica redução do ônus relativo ao tributo estadual para o contribuinte e, por consequência, leve ao mesmo valor a ser considerado para fins de exclusão do lucro real e do resultado ajustado a título de aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, a opção por um ou outro caminho provavelmente levará ao reconhecimento de quantias diversas a serem contabilmente registradas a título de receita de subvenção.

41. Em ambos os casos, a aplicação das conclusões obtidas na Solução de Consulta nº 55, de 2021, demonstram que o consulente foi subvencionado no montante de R\$500.000,00 no exemplo apresentado, que corresponde ao montante de deixará de ser pago a título de ICMS quando se efetua a comparação entre as situações sem e com benefício, correspondendo à diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado. Esta quantia poderá, caso o incentivo tenha sido concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não ser computada nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante a exclusão do montante a título de subvenção para investimento. Em ambos os casos o valor a ser destinado à constituição da reserva de lucros a que se refere o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, será de R\$500.000,00.

42. Considerando o caminho pelo qual compreende-se que a outorga e o estorno do crédito são mecanismos indissociáveis para fins de operacionalização do benefício fiscal por ela recebido, a verificação do efetivo montante subvencionado parte da premissa de que um não subsiste sem o outro.

43. Se no campo da legislação tributária a adoção de uma ou outra hipótese de tratamento do benefício fiscal leva a resultados idênticos para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, o mesmo não ocorre no âmbito da mensuração da receita contábil de subvenção.

44. Na hipótese em que a legislação estadual compreenda que o estorno do crédito de ICMS a recuperar transforme em irre recuperável um tributo inicialmente qualificado como recuperável, esta operação permitiria que o imposto passasse a integrar a despesa ou o custo de aquisição das mercadorias revendidas e das

matérias-primas utilizadas, bem como o custo de produção dos bens ou dos serviços, sendo dedutível para fins do IRPJ e da CSLL por meio destas rubricas.

45. Neste caso, o consulente teria incorrido em dispêndio de recursos relativo ao tributo ao adquirir a mercadoria que originou o crédito anteriormente recuperável, que representaria fato jurídico que provocaria decréscimo no seu patrimônio, razão pela qual o crédito estornado poderia ser considerado dedutível para que produza efeitos na apuração do IRPJ e da CSLL.

46. É esta a interpretação que se extrai do § 3º do art. 301 do Decreto nº 9.580, de 2018. A não aplicação deste dispositivo levaria à tributação de parcela que não constitui renda, dado que a impossibilidade de recuperação do tributo tem o condão de confirmar a redução da sua renda.

47. No exemplo dado pela consulente, ao se considerar o crédito estornado como componente da despesa ou do custo e, portanto, dedutível para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, o valor a ser considerado a título de receita contábil de subvenção, ou seja, a receita de subvenção a ser reconhecida equivalerá ao montante do crédito outorgado de R\$ 1.500.000,00.

49. Este montante de receita de subvenção, todavia, não corresponderá à quantia a ser excluída para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado uma vez que a teleologia do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, conforme apontado nas linhas anteriores, indica que a quantia será de R\$ 500.000,00.

50. No caso em tela, tanto na hipótese em que o crédito estornado não venha a compor a despesa ou o custo de aquisição, e a receita de subvenção equivalha à diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado, quanto naquela em que o crédito estornado venha a compor a despesa ou o custo e a receita de subvenção equivalha ao crédito outorgado, o montante a ser excluído para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado é o mesmo, e corresponde a R\$500.000,00, equivalendo à diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado. Este último, na demonstração do resultado, ou estará líquido na receita de subvenção (crédito outorgado subtraído do crédito estornado), na primeira hipótese, ou se deslocará desta para despesa ou custo dos bens ou serviços, de forma que receita de subvenção equivalerá ao crédito outorgado.

51. Esta conclusão, todavia, não é automaticamente aplicável a toda e qualquer situação na qual o imposto se torne irre recuperável, dado que se deve analisar o conjunto fático-jurídico aplicável a cada situação.

52. Em síntese, à luz das disposições do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, da Solução de Consulta nº 145, de 2020 e da Solução de Consulta nº 55, de 2021, conclui-se que, a partir das informações apresentadas pela consulente, o benefício fiscal por ela recebido não se qualifica para fins de aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, uma vez que ausente o requisito da “concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico”, um dos requisitos indispensáveis para fins de aplicação daquele dispositivo.

53. No caso concreto, caso consiga comprovar que o benefício foi concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e que estão atendidas as demais prescrições normativas daquele dispositivo legal, o consulente poderá não computar na determinação do lucro real e do resultado ajustado, o montante equivalente à diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado, que corresponde efetivamente ao montante subvencionado uma vez que é a quantia de deixará de ser recolhida ao ente estatal e que, por consequência, compõe o resultado do contribuinte.

54. Para fins da aplicação da legislação do IRPJ e da CSLL, o benefício fiscal recebido deve ser compreendido como um acréscimo do tributo recuperável, não devendo a consulente computar em despesa ou no custo de aquisição do insumo o montante estornado. Nesta hipótese, a receita de subvenção a ser registrada pela consulente equivale à diferença entre os denominados “crédito outorgado” e “crédito estornado”.

55. Por fim, na hipótese de a legislação estadual qualificar o crédito estornado como irrecuperável, este, para fins de aplicação da legislação do IRPJ e da CSLL, poderá compor a despesa ou o custo de aquisição dos insumos. Neste cenário, a receita contábil de subvenção equivalerá ao montante do crédito outorgado. Todavia, assim como no cenário anterior, o montante que não será computado para fins de determinação do lucro real e do resultado ajustado a título de subvenção equivale à diferença entre o “crédito outorgado” e o “crédito estornado”, uma vez que, ao fim e ao cabo, corresponde ao montante que deixará de ser recolhido a título de ICMS.

Nas conclusões:

56. Com base no exposto, responde-se à consulente que:

56.1 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 e do resultado ajustado, base de cálculo da CSLL, desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos..

56.2 Na hipótese em que a consulente demonstre o cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o montante a ser excluído para fins de apuração do lucro real equivale à diferença entre o “crédito outorgado” e o crédito “estornado”, a que se referem os dispositivos da legislação estadual apontada.

56.3. A operacionalização conjunta e simultânea do benefício previsto no art. 41 do anexo III do RICMS/SP transforma o estorno e o crédito outorgado em crédito presumido. Por tal razão, o valor do crédito de ICMS tomado na entrada no

insumo e operacionalmente estornado para obtenção da benesse fiscal não pode ser considerado como custo ou despesa para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

56.4. Na hipótese em que a administração tributária estadual profira entendimento no sentido de que não há recebimento de crédito adicional, mas sim irrecuperabilidade do crédito estornado, este será dedutível para fins de apuração do lucro real, desde que reconhecida receita de subvenção no montante equivalente ao crédito outorgado.

As conclusões da SC Cosit nº 12/2022 são:

- (i) o montante a ser excluído do lucro líquido a título de subvenções para investimento é a diferença entre o benefício fiscal e o crédito estornado;
- (ii) o crédito estornado não pode ser considerado custo ou despesa para fins de IRPJ e CSLL, salvo se houver irrecuperabilidade deste.

Ante às duas SC analisadas, é inegável que suas conclusões são diametralmente opostas quanto à definição do valor passível de exclusão do lucro líquido a título de subvenções para investimento.

No caso concreto, a autoridade fiscal aponta no TVF a SC Cosit nº 55, de 25 de março de 2021, mas que, frise-se não traz entendimento expresso como o proferido na SC Cosit 12/2022. Ainda, a SC Cosit nº 12/2022 já analisada é também expressamente mencionada como fundamento da autuação, ao analisar os benefícios concedidos pelos Estados do Maranhão e Piauí.

A saber, o procedimento fiscal se iniciou em 08/11/2023, os autos de infração foram lavrados em 04/09/2024 e a ciência do lançamento se deu em 06/09/2024. Os fatos geradores remontam aos anos-calendário de 2014 a 2021, cujas ECFs retificadoras constam do item 1.19 (fl. 82) do TVF e foram transmitidas em 10/07/2020, referente ao ano-calendário de 2014 – a mais distante no tempo –, e a do ano-calendário de 2021 foi transmitida em 27/09/2023 – a mais recente.

Como já adiantado, a SC Cosit nº 12/2022 reforma o entendimento da SC Cosit nº 15/2020, inclusive, revogando-a e alterando a interpretação da RFB sobre um mesmo caso concreto.

Tratando-se de alteração de entendimento pela Administração Pública, nos termos dos já citados artigos 146 e 100 do CTN, do artigo 9º da IN RFB nº 1.396/2013 e dos artigos 26 e 33 da IN RFB nº 2.058/2021, tal entendimento se aplicaria apenas a fatos geradores posteriores ao de sua publicação, portanto, a nova interpretação sobre o valor das subvenções para investimento passíveis de exclusão do lucro líquido para fins de IRPJ e CSLL se aplicaria somente a fatos geradores posteriores a 25/03/2022.

Tal sistemática resguarda a segurança jurídica e a isonomia no tratamento dos contribuintes.

Quando publicada a SC Cosit nº 15/2020, o artigo 9º da IN RFB nº 1.396/2013 já previa a vinculação da RFB quanto aos seus pronunciamentos em solução de consulta, veja:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013]

Ao ser publicada a SC Cosit nº 12/2022, efeito igual era observado nos artigos 26 e 33 da IN RFB nº 2.058/2021, tal como a própria solução de consulta dispõe no item “56.5”, isto é, o efeito vinculante no âmbito da RFB, disciplinado no artigo 26 e 33:

Seção III

Do Efeito Vinculante

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 consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização.

Art. 26. Na hipótese de alteração do entendimento expresso em solução de consulta de que trata esta Instrução Normativa, a nova orientação será aplicada apenas aos fatos geradores ocorridos após a data de sua publicação na Imprensa Oficial ou após a data da ciência da solução pelo consultante, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que será aplicada, também, ao período abrangido pela solução anteriormente dada.

Não há dúvidas que houve alteração de interpretação pela RFB sobre um mesmo fato. No lançamento, não se discute a natureza da subvenção para investimentos e nem o tratamento dado ao estorno contábil do ICMS (se foi utilizado como custo ou despesa ou, ainda, se não impactou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

Portanto, como a contribuinte retificou suas obrigações acessórias e se apropriou dos valores de subvenção para investimentos em relação a fatos geradores de 2014 a 2021, ocasião que estava albergada pela SC Cosit nº 15/2020, entendo que a aplicação dos efeitos interpretativos da SC Cosit nº 12/2022 ferem o ideal de irretroatividade da norma tributária pela alteração de interpretação da Administração Pública, consagrados nos já citados artigos 146 e 100 do CTN, do artigo 9º da IN RFB nº 1.396/2013 e do artigo 26 da IN RFB nº 2.058/2021. Também, ferem as orientações do artigo 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei n. 9.784/1999, o artigo 48, parágrafo segundo, da Lei n. 9.430/1996, o artigo 100 do Decreto n. 7.574/2011.

A preliminar de nulidade dos autos de infração por vício material, como dito, foi enfrentada como mérito e, tal como exposto, entendo que não poderiam ser lançados os tributos da forma como foram com relação aos fatos geradores dos anos-calendários anteriores à publicação da SC Cosit nº 12/2022. Portanto, julgo o apelo recursal procedente.

Em razão do provimento ao Recurso e o cancelamento das exações, fica prejudicado o julgamento das demais matérias: compensação de prejuízo fiscal em excesso e a multa isolada pelo não pagamento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Entretanto, ainda há outro fundamento pelo qual o recurso merece provimento.

Exclusão do valor integral das subvenções para investimentos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sem desconsiderar os créditos estornados

De início, saliento que o conceito legal de receita bruta foi definido no artigo 12 do Decreto nº 1.598/1977, com redação dada pela Lei nº 12.973/2014:

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A **receita líquida** será a receita bruta diminuída de:

- I - devoluções e vendas canceladas;
- II - descontos concedidos incondicionalmente;
- III - **tributos sobre ela incidentes**; e
- IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

(...)

§ 4º—Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

Tal conceito é relevante para os contribuintes optantes pelo lucro real, pois daí que se determina a receita líquida de uma empresa, isto é, a partir da receita bruta de vendas, subtraída de cancelamentos, descontos e dos impostos incidentes sobre as vendas. Destaca-se que não integram a receita bruta os tributos não cumulativos cobrados destacadamente pelo vendedor, que será mero depositário.

Sobre a questão contábil, no CPC 00 (R2), item 4.68, tem-se que *“receitas são aumentos nos ativos, ou redução nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores sobre o patrimônio líquido”*.

No CPC 07 (R1) – Subvenção e Assistência Governamentais, o conceito relevante de subvenção é objetivo e determina que deve ser qualificado e reconhecido como receita, veja:

3. (...). Subvenção governamental é 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.

(...)

6. A subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.

(...)

9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

(...)

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

(...)

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(...)

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. **A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;**

Ainda, a SC Cosit nº 15/2020 analisa tais conceitos de receita e de receita de subvenção:

16. Por estes conceitos, uma subvenção caracteriza-se pelo recebimento de recursos, públicos ou privados, que enriquecem o patrimônio da empresa beneficiária sem existência de uma dívida ou obrigação, não importando, assim, na assunção de um passivo, isto é, há o auferimento de uma receita, que deve ser assim contabilizada.

(...)

21. Com base no conceito apresentado nos itens 14 a 16 desta solução de consulta, a subvenção é um auxílio, recebimento de recursos, que enriquece o patrimônio do beneficiário e não gera a assunção de uma dívida ou obrigação, consubstanciando-se em uma receita que deve ser contabilizada assim que atendidos os requisitos para o seu reconhecimento. Por conseguinte, responde-se à consulente que o valor que deve ser considerado como subvenção para investimento recebida pelo Estado de São Paulo, atendidos os demais requisitos previstos na legislação, para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, é o valor total do crédito outorgado incidente nas operações internas de vendas de mercadorias, valor de R\$1.500.000,00 no exemplo fornecido.

21.1. Ademais, afasta-se a dúvida de que a diferença apurada entre o valor do crédito outorgado e o valor do estorno realizado pela consulente (R\$500.000,00) pudesse ser o valor a ser considerado com base na seguinte argumentação:

21.1.1 A disciplina contábil determina que a receita oriunda da subvenção recebida deve ser contabilizada pelo seu valor total assim que atendidos os requisitos para o seu reconhecimento, havendo uma confrontação com as despesas relacionadas à subvenção, ou seja, consoante o regime de competência, receitas e despesas serão reconhecidos e contrapostos ao longo do período correspondente à vigência da subvenção, não há que se falar em lançamento da receita de forma "líquida" ou compensada;

21.1.2 Não há, na legislação tributária, previsão de exclusão de pronto de parte desta receita, valor de R\$1.000.000,00 do exemplo.

Voltando à questão contábil, o artigo 177, *caput* e §3º da Lei nº 6.404/1977, determina que a escrituração das companhias deverá observar os princípios de contabilidade geralmente aceitos, conforme segue:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

(...)

§ 3o As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados.

Nessa primeira análise, pode-se extrair que não há orientação contábil ou previsão legal para a exclusão de pronto de parte da receita de subvenção para investimento a ser contabilizada no conceito de receita, a fim de se compreender que eventuais estornos de crédito ou pagamento de contribuições possam ser deduzidos do valor da receita a ser reconhecida. A princípio, não há amparo para a contabilização das receitas de subvenção para investimentos de forma “líquida”.

Ainda nesse sentido, quanto à veracidade das informações contábeis, as orientações técnicas são coerentes. Acaso fossem realizados *lançamentos contábeis consolidados*, em um único lançamento, não seria possível se identificar cada um deles, o que prejudicaria a qualidade da informação contábil e fiscal. O lançamento das receitas de subvenções para investimento e eventuais estornos ou contribuições compulsórias são eventos contábeis distintos, a fim de se permitir a identificação precisa do benefício fiscal e dos créditos estornados ou contribuições pagas em atendimento à legislação estadual.

Como a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, nos termos do artigo 110 do CTN, e se verifica o cumprimento da definição de receita bruta e da receita de subvenções para investimento, amparadas pela legislação societária e tributária, as primeiras conclusões são:

- (i) não existe equívoco contábil na contabilização das receitas de subvenções para investimento no montante total do benefício fiscal, conforme disciplina a lei e as normas contábeis; e
- (ii) não há previsão legal para se excluir das receitas de subvenções para investimento os créditos estornados de ICMS ou as contribuições pagas em atendimento à lei estadual que institui o benefício.

Não se pode, então, alterar os conceitos de receita de subvenção para reduzi-lo à diferença entre o benefício fiscal e os dispêndios a ele relacionados para definir o primeiro como valor do benefício fiscal “líquido”. As normas contábeis e de direito privado assim não permitem e não há previsão específica da legislação fiscal que admita essa interpretação.

Num segundo momento, ainda, pode-se analisar se os estornos de crédito e eventuais contribuições a fundos estaduais são *contrapartidas para o recebimento do benefício fiscal*. A imposição estadual normalmente estabelece a impossibilidade de aproveitamento de créditos ou determinam sistemática de apuração anulando os estornos dos créditos da entrada. Porém, não há como afirmar que são *contrapartidas para o recebimento do benefício fiscal* ou que impedem o reconhecimento integral do benefício fiscal.

A bem da verdade, as legislações estaduais *impedem* a utilização dos créditos de entrada ao se utilizar o benefício fiscal em seu valor integral. Os créditos deverão ser estornados e, acaso não sejam, isto é, acaso se utilize os créditos da entrada, o Estado que concede o benefício fiscal poderá *glosá-lo*, sem, contudo, glosar o crédito presumido integralmente apropriado.

Não obstante previstos no mesmo diploma legislativo estadual, o estorno dos créditos representa uma obrigação jurídica independente daquela que concede o crédito presumido, com efeitos próprios.

Em terceiro, acaso as receitas de subvenções para investimento da contribuinte devessem ser reconhecidas pelo valor líquido, tal como sustenta a autoridade fiscal e a decisão recorrida, pode-se conjecturar que essa conclusão também resultaria em neutralidade na tributação do benefício fiscal. Isso porque, a princípio, os créditos estornados irre recuperáveis deveriam se transformar em “custo” ou “despesa” (na SC Cosit nº 15/2020 não se admite isso, mas se permite a exclusão da totalidade das receitas de subvenções para investimento, sem qualquer decréscimo do valor do benefício fiscal, ao passo que a SC Cosit nº 12/2022 admite a apropriação de custos ou despesas somente se os estornos se tornarem *irrecuperáveis*).

De uma forma ou outra, o impacto fiscal é neutro, é possível então (i) reconhecer a receita de subvenções *in totum* e a elas aplicar as regras dispostas no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014; ou (ii) reconhecer as receitas de subvenções para investimento de forma “líquida” e se apropriar de custos ou despesas dos estornos de crédito. A neutralidade da tributação do benefício fiscal, presente em ambas as soluções de consultas mencionadas, seria resguardada – a neutralidade seria ferida acaso se excluísse do lucro líquido o valor total dos benefícios fiscais e ainda se utilizasse dos estornos para se apropriar de custos ou despesas.

O que se busca é *não tributar o acréscimo patrimonial* e, se levada a cabo a interpretação dada pela autoridade fiscal, o questionamento que resta é: qual a natureza jurídica da receita resultante entre a diferença do benefício fiscal passível de exclusão (“benefício – contrapartidas”)?

Como se sabe, o objetivo da legislação federal em matéria de “efeitos do ICMS” sempre buscou a neutralidade e este não deveria transitar pelo resultado das empresas. Tanto é que sua contabilização se dá pelo “valor cheio” destacado nas notas fiscais e há o entendimento de que o adquirente de mercadorias, o comprador, é depositário dos valores a serem repassados ao Erário estadual, tal como definido pela Lei nº 12.973/2014, na redação do artigo 12 do Decreto nº 1.598/1977.

Por isso, a neutralidade representada pela dualidade “exclusão do valor total sem permissão para deduzir custos ou despesas” e “exclusão do valor líquido com permissão para apropriação de custos ou despesas dos estornos” deve, em qualquer caso, ser resguardada – o que implica rejeição da tese que embasa os autos de infração.

Noutro giro, ainda, entendo que a interpretação relacionada à limitação do benefício fiscal ao valor que o Estado que concede o benefício abriu mão em favor do particular é equivocada.

Como se sabe, o ICMS é tributo não-cumulativo (artigo 155, §2º, inciso I, da CF). O adquirente das mercadorias, então, paga o *preço* aos fornecedores, contemplando a totalidade do ICMS destacado na nota fiscal, que já foi ou será repassado ao Erário na operação de mercancia.

Isto é, o comprador *paga* parcela do ICMS destacado em nota e na etapa seguinte da sistemática da não-cumulatividade esse pagamento antecipado seria aproveitado.

Ocorre que não há aproveitamento em razão do benefício fiscal, mas isso não significa que *não foi pago o ICMS incidente sobre a operação de aquisição de mercadorias* ao Erário estadual.

Se um dos Estados já recebeu parcela do tributo que corresponde ao “crédito estornado”, devido pelo fornecedor em virtude de suas vendas à empresa adquirente que goza de benefício fiscal, não há como se acatar o argumento do benefício fiscal líquido. O preço de aquisição contempla o ICMS que, para o adquirente, será “a recuperar”, pela sistemática da não-cumulatividade. Tal ICMS a recuperar, se não recuperado, deveria se transformar em custo ou despesa, caso contrário, impactará o valor da exclusão das subvenções para investimento do lucro líquido. A neutralidade e a arrecadação permanecem inalterada e o argumento da renúncia fiscal decorrente do benefício fiscal concedido deve ser analisado de forma *ampla*, em toda a cadeia, recompondo-se todo o ciclo econômico; se analisado somente o benefício do próprio contribuinte, o argumento de que o Estado não renunciou à totalidade do tributo em favor do particular é equivocado.

Para reforçar o entendimento de que o valor do benefício fiscal a ser excluído do lucro líquido a título de receitas de subvenções para investimento corresponde à totalidade do benefício, ressalta-se que a Lei Complementar nº 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, não faz qualquer referência a valores a serem deduzidos na sua identificação, veja:

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: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001) (Vide Lei nº 10.276, de 2001) (Vide ADI 6357)

(...)

§ 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.

Por fim, vale uma última consideração. Observa-se que a fiscalização e a decisão recorrida buscam impedir o *duplo benefício da mesma operação*, que compreende deduzir do lucro líquido, base de cálculo do lucro real, os estornos de créditos de ICMS e as contribuições pagas aos fundos especiais, eventualmente adicionando o primeiro ao estoque, refletindo no CMV, e excluir o mesmo montante nas receitas de subvenções para investimento. Isso seria o duplo benefício, pois, por exemplo, o mesmo estorno de créditos de ICMS aumentariam os custos/despesas e igualmente impactariam o valor a ser excluído do lucro líquido na conta das subvenções para investimento.

Exatamente por isso as SC Cosit citadas nesse voto buscam dar um tratamento neutro à controvérsia. Ou seja, os estornos de créditos de ICMS ou não terão efeitos em estoque e CMV, de modo que se possa excluir do lucro líquido a integralidade das receitas de subvenções ou poderão ser apropriados como custo/despesa e a exclusão será feita pelo “valor líquido”.

Nos autos, não se abordou o tratamento dado aos estornos de créditos de ICMS, mas, pela leitura do TVF, infere-se que apenas reduziram a conta contábil das subvenções, sem gerar efeito no resultado da companhia.

Ora, não há *duplo benefício*. Este somente existiria se os mesmos estornos de créditos reduzissem o lucro líquido no resultado (CMV) e da mesma maneira fossem considerados na base de exclusão das subvenções. Isso não ocorreu.

Se as despesas dos estornos não foram deduzidas das bases do IRPJ e da CSLL, não há *duplo aproveitamento*. A fiscalização, nesse sentido, não comprovou essa hipótese.

Racional semelhante foi aplicado no Acórdão nº 1302-007.646, veja:

Ou seja, se houve destaque de ICMS antes de se saber da isenção ou da redução de base (art. 67 do RICMS-SP fala em “circunstância imprevisível à data da entrada da mercadoria”, vide Relatório Fiscal), o seu estorno é dedutível das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, pelas razões acima expostas.

É verdade que poderia a Fiscalização, a partir do cotejo da EFD- IRPJ/CSLL com os registros constantes da EFD-ICMS/IPI, demonstrar que a recorrente reduziu a receita de subvenção pelo valor do crédito de ICMS estornado, mas que, para fins de escrituração fiscal do IRPJ, não reduziu a receita de subvenção pelo valor estornado e ainda lançou a despesa como dedutível das bases, ou seja, que deduziu das bases do IRPJ duas vezes o mesmo valor. Todavia, isso a Fiscalização não logrou comprovar, pois tirou todas as conclusões a partir de uma conta de reversão de crédito de ICMS.

Por todo o exposto, voto por julgar procedente o Recurso Voluntário, no mérito, para cancelar as exigências de IRPJ e CSLL.

O resultado aqui disposto também implica o cancelamento das multas isoladas.

Tendo sido vencido quanto ao mérito, analiso a alegação relacionada à concomitância da multa de ofício e da multa isolada pelo não pagamento das estimativas.

Concomitância de multa de ofício e multa isolada pelo não pagamento de estimativas

A recorrente defende a ilegalidade de cobrança de multa de ofício em conjunto com multa isolada, decorrente do não pagamento de estimativas, matéria também impugnada e afastada pelo acórdão recorrido.

A matéria a ser analisada é objeto de uma série de questionamentos perante este Conselho. A análise histórico-sistemática da evolução interpretativa sobre a matéria é relevante para fundamentar o entendimento adotado.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que comina multas aplicáveis a infrações tributárias, passou por inúmeras alterações desde a sua edição, gerando dúvidas sobre a materialidade das penalidades prescritas. Dois momentos são relevantes para verificar o contexto histórico-normativo: o momento anterior e posterior à alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007.

Em sua redação original, assim prescreveu o legislador pátrio:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

O *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação original, mencionava a materialidade atingida pela multa isolada, isto é, a *totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*.

Ao normatizar que a multa isolada se referiria à totalidade de tributo ou contribuição, a dúvida interpretativa é se a norma buscou atingir o valor do ajuste anual ou apenas “parte” da totalidade que se refere à estimativa mensal apurada. Aparentemente, tendo em vista que as antecipações de estimativas em nada se relacionam com a *totalidade de tributo ou contribuição*, a referência normativa se reporta ao valor devido no ajuste anual.

Contudo, alguns problemas de ordem prática são evidenciados, caso se interprete o termo *totalidade* como o devido no ajuste anual. Inicialmente, enquanto não há o ajuste anual, não haveria possibilidade de se verificar a ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso

do ano-calendário. Em segundo lugar, a interpretação esvaziaria o permissivo do inciso IV, porquanto não seria possível cobrar a multa isolada quando o valor devido no ajuste anual constituísse efetivamente prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Em ambos os casos, inexistiria base de cálculo para a multa isolada, impedindo sua aplicação.

As dúvidas deram azo a longos debates na jurisprudência administrativa deste CARF, sobre a possibilidade de cobrança concomitante da multa de ofício e da multa isolada, o que motivou a edição da Súmula CARF nº 105, assim disposta:

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes:

9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

O conteúdo sumular é claro ao impedir a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, devendo prevalecer esta última.

Contudo, a Medida Provisória nº 303/2006, que perdeu sua eficácia, e a Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, modificou o texto legal do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, retirando do *caput* a indicação da base de cálculo das multas. O dispositivo passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

A norma prescrita constituiu importante evolução na matéria das sanções tributárias, sobretudo, porque deu fim à discussão sobre qual sera a base imponível para multa no caso das estimativas mensal devida e não paga.

Mas os embates relacionados às sanções punitivas continuam. A nova redação do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996 esclarece ser a base de cálculo da multa isolada o valor do pagamento mensal. Sua interpretação deve se dar em conjunto com o teor da Súmula CARF nº 82:

Súmula CARF nº 82

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-96353, de 17/10/2007 Acórdão nº 105-16808, de 05/12/2007
Acórdão nº 108-08933, de 27/07/2006 Acórdão nº 107-09125, de 12/09/2007
Acórdão nº 103-22842, de 24/01/2007 Acórdão nº 101-96683, de 17/04/2008
Acórdão nº 105-17057, de 30/05/2008.

O conteúdo sumulado consolidou o entendimento de que as estimativas consistem em mera antecipação do tributo devido, tornando-as inexigíveis após o término do ano-calendário, a partir do qual o próprio tributo é apurado e devido.

Compreende-se as estimativas como sendo uma técnica de arrecadação imposta aos optantes pelo regime anual de apuração do lucro real e, caso seja autuado o contribuinte, sofrendo a exigência do recolhimento das estimativas no curso do ano-calendário ao qual correspondem, não se exige a multa isolada, mas multa de ofício de 75%. Isso significa que se impõe ao contribuinte a penalidade, para que cumpra sua obrigação de antecipar recursos aos cofres públicos, independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar.

Entender de forma contrária implicaria o esvaziamento da norma sancionatória imposta àquele que deixa de antecipar o devido tributo, instituindo prazo decadencial inferior a um ano, o que não é suportado pela previsão do Código Tributário Nacional.

A conduta penalizada é distinta: inicialmente, ao contribuinte é imputado o dever de antecipar as parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais); após, surge o dever de pagar esse mesmo tributo apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual). São duas situações distintas, as quais seguem regimes jurídicos também diferentes.

As duas condutas, a bem da verdade, são independentes. É possível apurar as estimativas mensais e não apurar o ajuste anual, bem como é possível que o contribuinte apure o ajuste anual, ainda que não tenha realizado a mensuração das estimativas mensais. Ao cabo, o que se busca é o pagamento do tributo pelo sujeito passivo, mas os bens jurídicos tutelados não

são os mesmos: as estimativas se voltam à manutenção do fluxo de caixa do governo durante o ano, a fim de que a arrecadação do IRPJ apurado pelo Lucro Real anual não implique em um único pagamento (inclusive, que poderia impactar a adimplência fiscal); por outro lado, o ajuste anual tem a finalidade de que o sujeito passivo pague o que de fato é devido, em respeito aos princípios aplicáveis à relação jurídico-tributária – tanto é que existe a figura do saldo negativo, para os contribuintes que antecipem tributo a maior no decorrer do ano.

É por isso que as condutas envolvem penalidades específicas para cada caso. Estimativas não pagas são penalizadas com multa isolada de 50%, ao passo que o ajuste anual devido é penalizado à razão de 75%.

Após o ano de 2007, com a alteração legislativa da Lei nº 11.488/2007, portanto, a aplicação da Súmula CARF nº 105 foi esvaziada.

Contudo, tratando-se de lançamento concomitante de multa isolada e de ofício, isto é, quando não se trata de um simples lançamento de multa de ofício, cobrada em razão de o contribuinte não ter atuado em prol de antecipar o tributo devido apurado mensalmente no lucro real por estimativa, a situação torna-se mais complexa.

Os lançamentos conjuntos em que se exige a multa de ofício pelo não pagamento dos tributos apurados sob a sistemática do lucro real anual em conjunto com a multa isolada afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins, no REsp nº 1.496.354-PR (DJE 24/03/2015):

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De

fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Mais recentemente, os Ministros da 2ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, reiteraram esse posicionamento, conforme atesta a ementa do julgamento proferido no **REsp 1.708.819/RS**, de 16/11/2023. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).
2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).
3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.
4. Recurso especial provido.

Este CARF, conforme esposado no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, firmou o seguinte entendimento:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o ius puniendi (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse bis in idem, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra (Teoria da

Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462).

Frise-se que, per si, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o bis in idem, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.

(...)

Ora a questão que é insuperável é a seguinte: como a contribuinte poderia se manter adimplente com as estimativas se a sua apuração não refletia a necessidade do recolhimento e nem sequer permitiria o pagamento do tributo? A estimativa somente surgiu após o lançamento de ofício e até então a contribuinte cumpriu adequadamente suas obrigações acessórias e principal. É desarrazoado exigir que a contribuinte mantivesse duas formas de apuração do IRPJ (uma que fosse fiel ao seu entendimento e outra com um *potencial* entendimento distinto do Fisco brasileiro).

Nesse sentido, **dou provimento** ao Recurso Voluntário, para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Conclusões

Diante do exposto, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, **dou provimento** ao Recurso Voluntário.

Tendo sido vencido quanto ao mérito, **dou provimento** ao Recurso Voluntário, para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Assinado digitalmente

Henrique Nimer Chamas

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Sérgio Magalhães Lima**, redator designado

Peço vênia ao ilustre Relator para dele divergir do il. Conselheiro Relator quanto ao mérito. Acompanho-o na parte em que rejeitou as preliminares de nulidade por erro na identificação da infração e de decadência, que não comportam reparo.

A divergência recai sobre os dois fundamentos autônomos pelos quais o voto condutor deu provimento ao recurso e cancelou as exigências de IRPJ e CSLL: o primeiro, de que a Solução de Consulta Cosit nº 12, de 2022, teria alterado, em prejuízo do contribuinte, o critério antes fixado pela Solução de Consulta Cosit nº 15, de 2020, de sorte que sua aplicação a fatos geradores anteriores a 25 de março de 2022 ofenderia a irretroatividade; o segundo, de que a exclusão do valor integral das subvenções, sem desconsideração dos créditos estornados, seria legítima.

I - Do primeiro fundamento: a alegada alteração de critério jurídico entre as Soluções de Consulta nº 15, de 2020, e nº 12, de 2022

O voto vencido partiu da premissa de que a Solução de Consulta Cosit nº 15, de 2020, e a Solução de Consulta Cosit nº 12, de 2022, examinaram o mesmo caso concreto e chegaram a conclusões diametralmente opostas quanto ao valor excludível — a primeira, pelo valor bruto do crédito outorgado; a segunda, pela diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado.

Daí extraiu que a segunda solução teria alterado, de modo mais gravoso, o critério da primeira, com a consequência de que a nova orientação só alcançaria fatos geradores posteriores à sua publicação, à luz dos arts. 146 e 100 do CTN, do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, e do art. 26 da IN RFB nº 2.058, de 2021. Peço vênia para divergir dessa leitura, por três razões.

A primeira razão diz respeito ao alcance objetivo de ambas as soluções de consulta. Tanto a Solução de Consulta nº 15, de 2020, quanto a Solução de Consulta nº 12, de 2022, versam, de modo exclusivo, sobre o crédito outorgado de ICMS concedido pelo Estado de São Paulo ao setor têxtil, com base no art. 41 do Anexo III do RICMS/SP e na Portaria CAT nº 35, de 2017.

É o que consta expressamente do relato de ambas, reproduzido no próprio voto vencido, no qual a consulente afirma atuar no setor têxtil e ter matriz naquele Estado. Os benefícios sob exame nestes autos, ao contrário, são os regimes atacadistas de crédito presumido do Maranhão (art. 8º do Anexo 1.5 do RICMS/MA, Decreto nº 31.287, de 2015) e do Piauí (arts. 813-A a 813-K do Decreto nº 13.500, de 2008). Cuida-se de benefícios de entes federados diversos,

disciplinados por normas próprias, com mecânica de fruição distinta daquela versada nas consultas.

A distinção não é formal. O efeito vinculante da solução de consulta e o respaldo que ela confere ao sujeito passivo pressupõem o enquadramento na hipótese por ela abrangida, nos exatos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, invocado no voto vencido:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, **desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida**, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (grifei)

Idêntica condicionante consta do art. 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021. O respaldo protege quem aplica a solução a fato idêntico ao nela versado; não constitui orientação geral e abstrata invocável para benefícios de outros Estados.

Como a recorrente não fruiu do crédito outorgado paulista, mas de créditos presumidos do Maranhão e do Piauí, ela não se enquadra na hipótese abrangida pelas Soluções de Consulta nº 15, de 2020, e nº 12, de 2022. Faltou o pressuposto do respaldo. Por consequência, também falta o pressuposto da proteção do art. 146 do CTN: não é possível cogitar de mudança retroativa de critério em desfavor de quem nunca esteve sob a regência do critério que invoca. Não havia, para o benefício da recorrente, critério anterior da RFB que a Solução de Consulta nº 12, de 2022, houvesse modificado.

A segunda razão é ainda mais direta, e afasta a premissa central do voto vencido — a de que as duas soluções chegaram a resultados opostos. O exame do inteiro teor da Solução de Consulta nº 12, de 2022, revela que ela não rejeitou a interpretação da anterior, mas incorporou hipótese que aquela não havia considerado, sem alterar o resultado tributário. A própria solução adverte, no item 23, contra a fixação de tratamento uniforme e abstrato:

Em razão da **multiplicidade de formas** por meio das quais os benefícios e incentivos fiscais ou financeiros-fiscais do ICMS podem ser operacionalizados, as quais podem envolver a concessão de crédito, o estorno de crédito e aplicação dos mais diversos mecanismos e operações aritméticas, é temerário definir abstratamente **um único tratamento tributário passível** de alcançar todas as espécies de benesses fiscais (...). (grifei)

A partir dessa advertência, a Solução de Consulta nº 12, de 2022, examinou a natureza jurídica do estorno do crédito e formulou duas leituras: a de que o estorno converteria o crédito antes recuperável em imposto irrecuperável, e a de que a conjugação de crédito outorgado e estorno apenas substituiria um crédito recuperável por outro de valor superior, mantida a recuperabilidade.

Sob qualquer das leituras, contudo, o montante excludível do lucro real permanece o mesmo — a diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado —, por corresponder ao valor do ICMS cujo recolhimento é dispensado. É o que assenta o item 50 da solução:

(...) tanto na hipótese em que o crédito estornado não venha a compor a despesa ou o custo de aquisição, e a receita de subvenção equivalha à diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado, quanto naquela em que o crédito estornado venha a compor a despesa ou o custo e a receita de subvenção equivalha ao crédito outorgado, o montante a ser excluído para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado é o mesmo, e corresponde a R\$ 500.000,00, equivalendo à diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado.

Vê-se, portanto, que o resultado da exclusão é idêntico nas duas soluções. Na Solução de Consulta nº 15, de 2020, a receita de subvenção é reconhecida pelo valor bruto (R\$ 1.500.000,00), mas o crédito estornado (R\$ 1.000.000,00) não é dedutível e, se lançado como despesa, deve ser adicionado ao lucro real, o que reconduz o efeito líquido a R\$ 500.000,00. Na Solução de Consulta nº 12, de 2022, chega-se diretamente a esses mesmos R\$ 500.000,00. O que difere entre as duas é a forma de reconhecimento contábil da receita e a eventual classificação do crédito estornado, jamais a dimensão econômica da subvenção nem o montante da exclusão.

Não há, pois, alteração de critério mais gravosa: há explicitação de que o valor excludível corresponde ao efetivo benefício, sob qualquer das mecânicas contábeis possíveis. Ausente o agravamento, não incide a regra de irretroatividade dos arts. 146 do CTN e 26 da IN RFB nº 2.058, de 2021, que pressupõe orientação superveniente mais onerosa.

Por fim, como terceira razão, mesmo que se pudesse cogitar de aplicação da Solução de Consulta nº 15, de 2020 ao caso, e que a segunda solução de consulta (SC nº 12/2022) fosse mais gravosa — o que se admite apenas para argumentar —, ainda assim não se sustentaria a afirmação de que a recorrente observou a orientação da primeira solução de consulta. É que essa solução estabelece tratamento tributário integrado, e não uma escolha de providências independentes.

Com efeito, a Solução de Consulta nº 15, de 2020, reconhece, de um lado, que o valor integral do crédito outorgado constitui receita de subvenção para investimento, excludível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL uma vez atendidos os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014; e afirma, de outro, de forma expressa, que o crédito de ICMS tomado na entrada dos insumos e posteriormente estornado para obtenção do benefício não pode ser considerado custo ou despesa dedutível, devendo ser adicionado ao lucro real e ao resultado ajustado caso tenha reduzido o lucro líquido contábil. São duas consequências jurídicas complementares de uma mesma hipótese fática, e não faculdades que o contribuinte possa adotar isoladamente.

Nessas condições, não é tecnicamente correto afirmar que observou a solução de consulta o contribuinte que apenas promoveu a exclusão da receita de subvenção, deixando de realizar o ajuste relativo ao crédito básico estornado — seja porque não efetuou o estorno, seja porque, tendo-o registrado contabilmente, não promoveu a correspondente adição no LALUR.

A adoção seletiva da parcela que autoriza a exclusão, desacompanhada do tratamento fiscal imposto ao crédito estornado, não configura observância da orientação em sua integralidade. Trata-se de aplicação parcial da solução de consulta, o que, por si só, afasta a alegação de que a conduta da recorrente encontrava amparo na disciplina firmada pela Cosit para a hipótese consultada.

Por essas três razões — não enquadramento da recorrente na hipótese das consultas, inexistência de alteração de resultado entre elas, e cumprimento parcial de solução de consulta —, o primeiro fundamento do voto vencido não pode prevalecer.

II - Do segundo fundamento: a exclusão do valor integral das subvenções sem desconsideração dos créditos estornados

O voto vencido sustentou, como fundamento autônomo, que a exclusão do valor integral do crédito presumido seria legítima, ao argumento de que a receita de subvenção deve ser reconhecida pelo valor bruto, na forma do CPC 07 (R1) e da própria Solução de Consulta nº 15, de 2020; de que o estorno não constituiria contrapartida do benefício; de que a renúncia estatal, à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal, corresponderia ao valor cheio do crédito presumido; e de que a neutralidade do ICMS imporia a exclusão integral. Também neste ponto peço vênia para divergir.

A controvérsia não está no reconhecimento da receita, mas no montante excludível das bases de cálculo. Assiste razão ao voto vencido quanto a que a receita de subvenção deve ser contabilizada pelo valor bruto — a Solução de Consulta nº 15, de 2020, veda o registro líquido ou compensado. Ocorre que a mesma solução impõe a contrapartida indispensável a esse reconhecimento bruto: o crédito de ICMS tomado na entrada e estornado para obtenção do benefício não é custo nem despesa dedutível e, se lançado no resultado, deve ser adicionado ao lucro real. As duas determinações formam um todo incindível, tal como consta da própria conclusão da Solução de Consulta nº 15, de 2020, item 25.2:

“O valor do crédito de ICMS tomado na entrada no insumo e estornado para obtenção da benesse fiscal não pode ser considerado como custo ou despesa para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, se este valor for deduzido na apuração do lucro líquido, deverá ser adicionado na determinação do lucro real e do resultado ajustado do período correspondente.”

Daí decorre a impossibilidade de acolher a exclusão do valor bruto tal como praticada pela recorrente. Reconhecida a receita de subvenção pelo valor cheio e excluído esse mesmo valor cheio das bases de cálculo, sem a correspondente adição do crédito estornado, o resultado é a subtração, das bases do IRPJ e da CSLL, de montante superior ao efetivo benefício.

A neutralidade invocada no voto vencido, ao contrário do que ali se concluiu, é rompida — e não preservada — por esse procedimento. A neutralidade exige que ao reconhecimento bruto da receita corresponda a adição do estorno, ou, na leitura alternativa da

Solução de Consulta nº 12, de 2022, que a receita seja reconhecida líquida; em ambos os casos, o valor que escapa à tributação é a diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado. A recorrente, porém, praticou a exclusão bruta sem a adição, o que não corresponde a nenhuma das duas mecânicas admitidas.

O ponto foi objeto de intimação específica no curso da fiscalização, o que, aliás, afasta a assertiva do voto vencido de que os autos não teriam abordado o tratamento dado aos estornos.

Pelo Termo de Intimação nº 3, de 2024, a autoridade indagou se, nas apurações das exclusões a título de subvenção, teriam sido deduzidos créditos de ICMS constantes das notas fiscais de entrada de mercadorias ou insumos adquiridos nos Estados concedentes. A recorrente respondeu que “não houve dedução dos créditos de ICMS na apuração das exclusões” (item 1,9 do relatório fiscal). A afirmação foi ratificada na resposta ao Termo de Intimação nº 5, de 2024, na qual a fiscalizada consignou que o valor das exclusões foi calculado conforme o critério de apuração do crédito presumido previsto na legislação estadual, “não tendo sido procedida qualquer dedução” (item 1.15 do relatório fiscal), e acrescentou que não aproveitou outros créditos estaduais para as saídas beneficiadas.

Essas respostas confirmam a base fática da glosa. Os créditos de entrada foram estornados no âmbito da apuração do ICMS, como exige a mecânica dos regimes do Maranhão e do Piauí, mas não transitaram como adição na determinação do lucro real, nem foram deduzidos como redutores das exclusões. Reconhecida a receita de subvenção pelo valor bruto e excluído esse mesmo valor sem a adição do estorno indedutível, a base de cálculo restou reduzida além do benefício efetivo. É precisamente essa a matéria da glosa.

Os demais argumentos do voto vencido não infirmam essa conclusão.

A invocação do art. 110 do CTN não socorre a recorrente, porque a glosa não alterou o conceito de receita nem o de subvenção: a receita de subvenção permanece reconhecida pelo valor bruto, exatamente como determina a norma contábil; o que se exige é a adição do estorno indedutível, exigência que decorre da legislação do IRPJ, e não de redefinição de conceito de direito privado.

A referência à Lei de Responsabilidade Fiscal, que qualifica o crédito presumido como renúncia de receita, opera em outro plano — o do controle orçamentário do ente concedente — e não determina o montante excludível das bases federais, que se rege pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, e corresponde ao efetivo ganho do contribuinte. Por fim, o argumento da neutralidade do ICMS, longe de amparar a exclusão bruta, confirma a glosa: a neutralidade só se realiza se o estorno não reduzir duas vezes as bases — uma na receita de subvenção excluída e outra por não adição —, o que exige, no caso, a adição não praticada.

Rejeito, pois, o segundo fundamento do voto vencido, e mantenho a exigência quanto à glosa das exclusões praticadas em montante superior ao benefício efetivamente concedido.

III - Da questão decorrente: compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa

O provimento dado pelo voto vencido teve por consequência reputar prejudicado o exame da compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa. Superados os dois fundamentos daquele voto, entendo que a questão deve ser apreciada, contudo, como mera consequência procedimental de um lançamento.

A glosa da compensação é mero desdobramento aritmético da glosa das exclusões de subvenção. Nos anos-calendário de 2014 a 2018, as exclusões indevidas, incluídas por meio das escriturações retificadoras, apenas reduziram os saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa, sem constituição de crédito tributário; nos anos-calendário de 2020 e 2021, o excesso de exclusão gerou saldos de prejuízo fiscal e de base negativa que vieram a ser utilizados na compensação de resultados.

Mantida a glosa das exclusões — como ora se decide —, os saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa reduzem-se na exata medida da parcela glosada, o que torna indevida a compensação que deles se valeu.

A conclusão é consequência necessária do quanto assentado no tópico anterior, e não comporta solução autônoma diversa. Mantenho, portanto, a glosa da compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa.

Por tais razões, divirjo do voto vencido quanto ao mérito. Rejeito o fundamento da alteração retroativa de critério jurídico entre as Soluções de Consulta nº 15, de 2020, e nº 12, de 2022, e o fundamento da legitimidade da exclusão pelo valor bruto sem adição do crédito estornado.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, nego provimento ao recurso para manter a glosa das exclusões de subvenção e a glosa decorrente da compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima