



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.746048/2024-60
ACÓRDÃO	1202-002.227 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMERCIAL ZARAGOZA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LIMITADA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2020, 2021, 2022

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL. DESPESAS E RECEITAS. CONFRONTO. RESULTADO DO EXERCÍCIO.

Uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados. 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.

CONCOMITÂNCIA ENTRE O PROCESSO JUDICIAL E O ADMINISTRATIVO.

Não conhecer do Recurso Voluntário, em virtude de concomitância entre o processo judicial e o administrativo sobre a mesma matéria, portanto, não haverá decisão administrativa quanto ao mérito da questão posta a esfera judicial. Cabível apreciação de matéria distinta da constante do processo judicial. Súmula Vinculante - CARF nº 1 (Aprovada pelo Pleno em 2006).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário por concomitância entre as esferas administrativa e judicial.

Sala de Sessões, em 26 de novembro de 2025.

Assinado Digitalmente

José André Wanderley Dantas de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Leonardo de Andrade Couto, Maurício Novaes Ferreira, José André Wanderley Dantas de Oliveira, Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz.

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Recorrente acima qualificada, cujo processo trata de Autos de Infração relativos ao IRPJ e à CSLL cuja lavratura vincula-se ao que a Autoridade lançadora descreve como exclusão indevida à título de Subvenção para Investimentos na apuração das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL. Os lançamentos em questão foram formalizados para exigir os seguintes valores:

IMPOSTO	Cód. Receita Darf 2917	Valor 26.727.484,95
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2024)		Valor 8.254.205,96
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 20.045.613,67
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 55.027.304,58
<hr/>		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 2973	Valor 9.621.894,57
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2024)		Valor 2.971.514,10
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 7.216.420,88
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 19.809.829,55

2. No Relatório de Procedimento Fiscal (RPF) a Autoridade Tributária descreve que o período fiscalizado compreendeu os anos-calendário de 2020, 2021 e 2022, nos quais a contribuinte apurou o IRPJ e a CSLL pela sistemática do LUCRO REAL TRIMESTRAL.

3. Em seu RPF, a Autoridade Fiscal apresenta no item – 2. A IRREGULARIDADE FISCAL CONSTATADA – narrando que: “Ao analisar as Escriturações Contábeis Fiscais – ECF apresentadas, nos registros M300 e M350, bem como os demonstrativos de apuração apresentados pela contribuinte em resposta ao Termo de Reintimação Fiscal N° 03, constatamos que a contribuinte, ao apurar o Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL, efetuou os ajustes (exclusões a título de subvenções para investimento) mostrados nos quadros a seguir:”.

QUADRO 01: Exclusões do Lucro Real a título de subvenções para investimento

Ano	Descrição	Valor	Histórico referido na ECF
3º TRIM/2020	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	R\$ 23.549.695,04	SUBVENCAO PARA INVESTIMENTO
4º TRIM/2020	(-) Outras exclusões - com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3	R\$ 9.225.062,94	SUBVENCAO PARA INVESTIMENTO LC 160/2017
1º TRIM/2021	(-) Outras exclusões - com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3	R\$ 8.707.018,02	Subvenção para Investimento
2º TRIM/2021	(-) Outras exclusões - com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3	R\$ 8.593.202,59	Subvenção para Investimento
3º TRIM/2021	(-) Outras exclusões - com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3	R\$ 8.110.158,81	Receita Subvenção
4º TRIM/2021	(-) Outras exclusões - com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3	R\$ 9.146.803,43	Receita Subvenção
1º TRIM/2022	(-) Reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis	R\$ 9.177.545,19	DOCUMENTO CONTÁBIL
2º TRIM/2022	(-) Reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis	R\$10.457.792,38	DOCUMENTO CONTÁBIL
3º TRIM/2022	(-) Reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis	R\$ 9.894.291,74	DOCUMENTO CONTÁBIL
4º TRIM/2022	(-) Reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis	R\$ 10.048.370,02	DOCUMENTO CONTÁBIL

QUADRO 02: Exclusões da BC da CSLL a título de subvenções para investimento

Ano	Descrição	Valor	Histórico referido na ECF
3º TRIM/2020	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	R\$ 23.549.695,04	SUBCAO E EXCLUSAO DE ICMS DA BASE DE CALCULO DE PIS E COFINS
4º TRIM/2020	(-) Outras exclusões - com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3	R\$ 9.225.062,94	SUBVENCAO PARA INVESTIMENTO LC 160/2017
1º TRIM/2021	(-) Outras exclusões - com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3	R\$ 8.707.018,02	Subvenção para Investimento
2º TRIM/2021	(-) Outras exclusões - com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3	R\$ 8.593.202,59	Subvenção para Investimento
3º TRIM/2021	(-) Outras exclusões - com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3	R\$ 8.110.158,81	Receita Subvenção
4º TRIM/2021	(-) Outras exclusões - com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3	R\$ 9.146.803,43	Receita Subvenção
1º TRIM/2022	(-) Reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis	R\$ 9.177.545,19	DOCUMENTO CONTÁBIL
2º TRIM/2022	(-) Reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis	R\$10.457.792,38	DOCUMENTO CONTÁBIL
3º TRIM/2022	(-) Reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis	R\$ 9.894.291,74	DOCUMENTO CONTÁBIL
4º TRIM/2022	(-) Reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis	R\$ 10.048.370,02	DOCUMENTO CONTÁBIL

4. Na sequência, a Autoridade Fiscal narra que:

De acordo a ECF da contribuinte, na apuração do Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL do 3º trimestre de 2020, identificamos a ocorrência de ajuste (exclusão) no valor total de R\$ 63.418.008,98 na linha Outras Exclusões (registros M300-Demonstração do Lucro Real e M350- Demonstração da Base de Cálculo da CSLL da ECF).

Porém, analisando os registros M310-Contas Contábeis Relacionadas ao Lançamento da Parte A do e-Lalur e M360- Contas Contábeis Relacionadas ao Lançamento da Parte A do e-Lacs em conjunto com a Escrituração Contábil Digital da pessoa jurídica, verificamos que apenas o valor de R\$ 23.549.695,04 é relacionado a exclusões vinculadas a reduções de

base de cálculo do ICMS. O restante da exclusão (R\$ 39.868.313,94) está vinculado a recuperação de PIS/Cofins em função da exclusão do ICMS da base de cálculo dessas contribuições em períodos anteriores e de juros Selic sobre o montante de PIS/Cofins recuperado.

5. A Autoridade Fiscal, com vistas a aprofundar os detalhes da Subvenção para Investimentos, em 04/04/2021, lavrou e deu ciência a Termo de Intimação Fiscal (TIF) (fls. 20-24), inicialmente contextualizando a situação, através da apresentação da análise das informações contidas na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) do contribuinte, dos anos-calendário 2020 a 2022, constatando que este efetuou as exclusões do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL constantes dos Quadros: QUADRO 01: Exclusões do lucro real conforme ECF – registro M300 e QUADRO 02: Exclusões da base de cálculo da CSLL conforme ECF – registro M350.

6. No mesmo TIF, à continuação, registra a Autoridade Fiscal que, “*A partir do detalhamento na ECF das contas contábeis relacionadas às exclusões acima indicadas, identificamos, na escrituração contábil digital (ECD), os registros contábeis a crédito de contas de resultado listados no Quadro 03 a seguir.*”, qual seja - QUADRO 03: Registros contábeis relacionados às exclusões.

7. Na sequência, ainda no mesmo TIF, registra a Autoridade Fiscal que, “*Pela denominação das contas contábeis e histórico onde foram registrados contabilmente os valores excluídos do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, inferimos tratar-se de exclusões a título de subvenções para investimento e, nos quadros 04 e 05 a seguir, consolidamos trimestralmente os valores excluídos a título de subvenções para investimento.*”. Assim: QUADRO 04: Exclusões do Lucro Real a título de subvenções para investimento; QUADRO 05: Exclusões da BC da CSLL a título de subvenções para investimento.

8. Considerando o preâmbulo acima e visando situar o contexto temático da intimação, a Autoridade Fiscal finaliza o seu TIF com as seguintes solicitações:

“A respeito das exclusões mencionadas acima, SOLICITAMOS:

- 1) VERIFICAR SE OS VALORES CONSTANTES DOS QUADROS ANTERIORES ESTÃO DE ACORDO COM A CONTABILIDADE E A ESCRITA FISCAL DA EMPRESA, APONTANDO INCORREÇÕES SE FOR O CASO.
- 2) AS EXCLUSÕES ACIMA FORAM REALIZADAS A TÍTULO DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO RELACIONADAS A BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS?
- 3) AS EXCLUSÕES FORAM EFETUADAS COM BASE EM AÇÃO/DECISÃO JUDICIAL?
- 4) EM CASO DE RESPOSTA AFIRMATIVA AO ITEM ANTEIOR, INFORMAR O ESTÁGIO ATUAL DA AÇÃO E APRESENTAR CÓPIA DA INICIAL E DAS DECISÕES PROFERIDAS.
- 5) CASO NÃO HAJA DECISÃO JUDICIAL QUE ALBERGUE AS EXCLUSÕES, RELATAR A LÓGICA RACIONAL E BASE LEGAL.
- 6) DESCREVER COMO FORAM APURADOS OS VALORES EXCLUÍDOS, APRESENTANDO DEMONSTRATIVO COM A MEMÓRIA DE CÁLCULO DOS VALORES DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO EXCLUÍDO DOS LUCROS LÍQUIDOS DOS EXERCÍCIOS NA APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL DOS ANOS 2020 A 2022.
- 7) INDICAR (E TRANSCREVER), PARA CADA EXCLUSÃO EFETUADA VINCULADA QUAIS FORAM OS BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS CONCEDIDOS E

OS RESPECTIVOS DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL QUE OS AUTORIZAM.

9. Considerando a inação do contribuinte em responder no prazo estipulado no TIF às solicitações da intimação, a Autoridade Fiscal lavrou e cientificou, em 26/04/2024, Termo de Reintimação Fiscal, de mesma forma e teor.

10. Em 14/05/2024, a fiscalizada apresentou as respostas às indagações constantes nos TIFs supramencionados, conforme a seguir transcrito:

“Seguem abaixo as respostas para as questões apresentadas:

1. VERIFICAR SE OS VALORES CONSTANTES DOS QUADROS ANTERIORES ESTÃO DE ACORDO COM A CONTABILIDADE E A ESCRITA FISCAL DA EMPRESA, APONTANDO INCORREÇÕES SE FOR O CASO.

Resposta: Sim, os valores estão corretos e uniformes.

2. AS EXCLUSÕES ACIMA FORAM REALIZADAS A TÍTULO DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO RELACIONADAS A BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS?

Resposta: Sim, a receita de subvenção mencionada refere-se à Lei Complementar nº 160/2017.

3. AS EXCLUSÕES FORAM EFETUADAS COM BASE EM AÇÃO/DECISÃO JUDICIAL? Resposta: **Não, não houve ajuizamento.**

4. EM CASO DE RESPOSTA AFIRMATIVA AO ITEM ANTERIOR, INFORMAR O ESTÁGIO ATUAL DA AÇÃO E APRESENTAR CÓPIA DA INICIAL E DAS DECISÕES PROFERIDAS.

Resposta: Não aplicável.

5. CASO NÃO HAJA DECISÃO JUDICIAL QUE ALBERGUE AS EXCLUSÕES, RELATAR A LÓGICA RACIONAL E BASE LEGAL.

Resposta: A título de exemplo, segue a metodologia adotada no 3º trimestre de 2020.

6. DESCREVER COMO FORAM APURADOS OS VALORES EXCLUÍDOS, APRESENTANDO DEMONSTRATIVO COM A MEMÓRIA DE CÁLCULO DOS VALORES DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO EXCLUÍDOS DOS LUCROS LÍQUIDOS DOS EXERCÍCIOS NA APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL DOS ANOS 2020 A 2022.

Resposta: Os valores de subvenções para investimento excluídos dos lucros líquidos dos exercícios foram apurados seguindo a metodologia para reconhecimento do benefício fiscal da subvenção de ICMS - LC 160/17. Inicialmente, realizou-se a filtragem no livro fiscal de saída da empresa, acessando as informações loja por loja e buscando os registros que correspondem aos critérios estabelecidos, tais como CST 20 e CST 40 do ICMS relacionados à venda, além dos CFOPs específicos como 5.102 e 5.405.

Após a identificação dos registros relevantes, foi efetuada uma análise detalhada dessas transações para garantir que atendessem aos requisitos estabelecidos pela LC 160/17, verificando a aplicabilidade do benefício fiscal conforme os critérios da legislação vigente, incluindo a redução na alíquota recolhida de acordo com a tabela fornecida.

A contabilização do benefício fiscal foi realizada mediante lançamento de débito na conta de despesas de ICMS (conta 430010806) e crédito na conta de receita de subvenção (conta 32010213), ambas contas de resultado. Em seguida, para evidenciar o impacto no patrimônio líquido da empresa, foi efetuado o débito na conta reserva de lucros (por

exemplo, conta 23020105) e crédito na conta lucros/prejuízos (também pela conta 23020105).

Todas as etapas do processo, incluindo os critérios de filtragem, os registros identificados, a análise realizada e as operações contábeis efetuadas, foram devidamente documentadas para comprovação e revisão pela equipe responsável pela contabilidade fiscal e tributária da empresa.

Para suportar e evidenciar, estou anexando no processo todas as apurações com as evidências para apuração.

7. INDICAR (E TRANSCREVER), PARA CADA EXCLUSÃO EFETUADA, QUAIS FORAM OS BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS CONCEDIDOS E OS RESPECTIVOS DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL QUE OS AUTORIZAM.

Resposta: Os benefícios fiscais do ICMS concedidos foram autorizados pelo RICMS SP, Anexo II (Base de reduzida).

11. Em síntese, a Autoridade Fiscal descreve em seu RPF que:

Em atendimento ao Termo de Reintimação Fiscal Nº 03 (fls. 29/33), a contribuinte explicou (fls. 35/37 - vide trecho da resposta transcrito a seguir) que considerou como subvenções para investimento valores relativos à redução da base de cálculo do ICMS previstas no Anexo II do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo.

Os benefícios fiscais do ICMS concedidos foram autorizados pelo RICMS SP, Anexo II (Base de reduzida)

A questão que envolve subvenções para investimento e benefícios fiscais estaduais tem sido objeto de intensa discussão a partir da promulgação da Lei Complementar nº 160, de 2017, a qual estabeleceu que incentivos e 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, podem deixar de ser computados na determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL desde que observadas as condições estabelecidas.

Ademais da mudança legislativa citada, o STJ, nos autos do EREsp nº 1.517.492/PR, entendeu que, em face do princípio federativo, não seria lícito à União tributar, como renda ou lucro, créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados federados, por não constituírem tais créditos propriamente "lucro", mas incentivo financeiro.

Neste ambiente, muitas empresas, **estendendo indevidamente a citada decisão do STJ para além dos créditos presumidos de ICMS, passaram a considerar todo e qualquer NÃO exercício do poder de tributar envolvendo o ICMS e os Estados** (reduções de base de cálculo e de alíquotas, isenções, alíquotas zero, diferimentos, etc.) como subvenções para investimento e excluir o valor correspondente do lucro líquido na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(grifamos)

12. À continuação, a Autoridade Fiscal comenta que: “A atual decisão do Poder Judiciário sobre o assunto está estabelecida nos autos do Recurso Especial nº 1.945.110/RS, no qual, em julgamento ocorrido 26/ABR/2023, o STJ, afetando a discussão do assunto ao rito dos recursos repetitivos sob o Tema 1.182, fixou as seguintes teses:”

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

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

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

(grifamos)

13. Em função das teses acima transcritas, a Autoridade Fiscal faz a seguinte análise:

Da leitura da Tese "1" acima, resta claro que o entendimento de que as reduções de base de cálculo do ICMS **sempre caracterizam subvenções para investimento que podem ser excluídas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL está equivocado.**

Ademais da atual posição do Poder Judiciário sobre o assunto conforme teses transcritas e fixadas no Tema 1.182, as reduções de base de cálculo utilizadas pela empresa fiscalizada **não podem ser consideradas subvenções para investimento pelos motivos que passamos a relatar.**

O primeiro aspecto que merece reflexão diz respeito a **quem é o real beneficiário** quando determinado Estado federado não exerce o poder de tributar operações sujeitas ao ICMS de forma total (isenções ou alíquotas zero) ou parcialmente (redução de bases de cálculo ou alíquotas).

O Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar o RE nº 574706/PR, fixou entendimento, com repercussão geral, de que o ICMS **é tributo que não se incorpora ao patrimônio do vendedor**. Isso porque, o comerciante tão somente cobra o tributo de terceiro (o comprador) e o repassa aos cofres públicos, sendo, portanto, mero intermediário. **Em uma cadeia produtiva, quem efetivamente suporta o ônus do ICMS é o último "comprador" da mercadoria, qual seja o consumidor final.**

Assim, o comerciante, mero intermediário, nas situações de redução de bases de cálculo, apenas cobra menos ICMS do comprador e recolhe menos ICMS aos cofres públicos. Ora, sob o prisma estritamente fiscal, para o comerciante, inexistente diferença entre cobrar mais e recolher mais e cobrar menos e recolher menos. **Obviamente que não estamos afirmando aqui que o vendedor não tem vantagens com menor carga tributária incidente sobre os negócios.** Mas tais vantagens, v.g., por hipótese, menor necessidade de recursos em caixa para operar e aumento da demanda pelas mercadorias comercializadas decorrente do valor final de venda ser menor em função da redução de ICMS, **são vantagens de natureza comercial e não fiscal!**

Já que o ICMS é tributo indireto que integra o preço de venda, aumentando o valor pago pelo adquirente da mercadoria, é de se esperar que a diminuição do ônus com o ICMS decorrente da redução das bases de cálculo do tributo resulte em diminuição do preço pago pelo consumidor. Ainda que essa redução do preço não seja obrigatória ou mesmo de igual montante do tributo desonerado, pelo fato do preço de venda estar sujeito a regras de mercado de livre concorrência, espera-se que os comerciantes/vendedores reduzam o preço praticado.

O cerne da questão é que a redução do ICMS implica benefício fiscal para o consumidor final das mercadorias, não para os comerciantes intermediários.

14. A Autoridade Fiscal também apresenta o conceito normativo de subvenções governamentais e os comandos plasmados nos parágrafos 2º e 3º do art. 12 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

15. A Autoridade Fiscal ainda trabalha o tema das subvenções governamentais à luz do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, apresentando o parágrafo 6 do Pronunciamento Técnico CPC 07, que esclareceu que as subvenções governamentais são também designadas, entre outras formas, por subsídios, incentivos fiscais, doações e prêmios, e, no parágrafo 4º, definiu o que é uma subvenção governamental:

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.

16. Também comenta a Autoridade Fiscal que os parágrafos 38D e 38E do Pronunciamento Técnico CPC 07 indicam que redução ou isenção de tributos podem caracterizar subvenções governamentais nos casos em que forem concedidas para estabelecimentos específicos e com condições e prazos definidos na legislação de regência.

Redução ou isenção de tributo em área incentivada

38D. Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental.

38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

17. Assim, comenta a Autoridade Fiscal que: *“Reparemos que as subvenções governamentais **estão sempre atreladas a condições e requisitos a serem cumpridos** pelos estabelecimentos que as recebem e, o mais importante, devem ser reconhecidas contabilmente como receitas.”*. (grifamos).

18. Na sequência a Autoridade Fiscal faz várias observações sobre o tema, vejamos:

Em sentido contrário, não caracterizam subvenções os incentivos fiscais genéricos que são dados a todas as empresas sem serem registrados contabilmente como receitas.

Interessante referir o adágio popular que prega "muito ajuda quem não atrapalha". As subvenções são sempre "ajudas" que determinado ente estatal concede para a manutenção, expansão ou implementação de empreendimentos. Outra coisa, muito diferente, são as reduções de base de cálculo e as isenções incondicionais, as quais até podem ser consideradas "não atrapalhos" na medida em que o Estado impõe pequena ou nenhuma carga tributária à atividade empresarial, mas NÃO são "ajudas". Apesar do resultado prático de "não atrapalhar" poder ser idêntico a "ajudar", temos que o não exercício do poder de tributar de maneira alguma pode ser considerado ajuda de ente estatal a caracterizar subvenção governamental. Anote-se que as isenções e as reduções de base de cálculo dos tributos não são objeto de registros contábeis, enquanto as subvenções são contabilizadas como receitas!

A Lei Complementar nº 160, de 2017, determinou que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 (transcrito abaixo – atualmente revogado, mas vigente até 31/DEZ/2023), dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e que sejam registrados em reserva de lucros na escrituração contábil.

19. Após apresentar o Art. 30, da Lei nº 12.793/2014, a Autoridade Fiscal conclui que:

Portanto, um dos requisitos estabelecidos para que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros fiscais de ICMS possam ser excluídos do lucro líquido para fins do IRPJ e da CSLL **é que sejam concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico.** Consequentemente, incentivos fiscais **incondicionais, sem nenhum ônus ou dever aos vendedores das mercadorias, ou sob condições não relacionadas à implantação ou expansão do empreendimento econômico não atendem os requisitos do art. 30 da Lei nº. 12.973/2014.**

A empresa fiscalizada considerou como sendo subvenção governamental para investimento as reduções de base de cálculo do ICMS previstas no Anexo II do Regulamento do ICMS de São Paulo (RICMS/SP - vide link na Internet da Secretaria da Fazenda de São Paulo: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_art_an2.aspx), cujo conteúdo prevê reduções de bases de cálculo **para extenso e variado rol de mercadorias, desde cestas básicas até aeronaves.**

Como vemos, a contribuinte se valeu de dispositivo legal **genérico** que atinge, indiscriminadamente e **sem impor condições ou requisitos a serem cumpridos**, todos os comerciantes das mercadorias previstas nos **oitenta artigos do citado Anexo II.**

Agora, o importante é que os valores de ICMS que por suposição deixaram de ser pagos em função da redução de base de cálculo nas vendas mercadorias NÃO tiveram impacto sobre o lucro líquido do exercício dos períodos fiscalizados (lembramos que o Lucro Líquido dos Exercício é o ponto de partida para a apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL) como resta claro da análise dos registros contábeis efetuados pela fiscalizada.

20. Na sequência, a Autoridade Fiscal informa que: *“Em resposta (fls. 35/37) ao Termo de Reintimação Fiscal Nº 03 (fls. 29/33), a contribuinte esclareceu que:”*

A contabilização do benefício fiscal foi realizada mediante lançamento de débito na conta de despesas de ICMS (conta 430010806) e crédito na conta de receita de subvenção (conta 32010213), ambas contas de resultado. Em seguida, para evidenciar o impacto no patrimônio líquido da empresa, foi efetuado o débito na conta reserva de lucros (por

exemplo, conta 23020105) e crédito na conta lucros/prejuízos (também pela conta 23020105).

Todas as etapas do processo, incluindo os critérios de filtragem, os registros identificados, a análise realizada e as operações contábeis efetuadas, foram devidamente documentadas para comprovação e revisão pela equipe responsável pela contabilidade fiscal e tributária da empresa.

Para suportar e evidenciar, estou anexando no processo todas as apurações com as evidências para apuração.

21. Na sequência a Autoridade Fiscal explica que:

De fato, na Escrituração Contábil da empresa, identificamos que a contabilização dos supostos valores das subvenções ocorreu como a contribuinte descreveu. Abaixo, trazemos para exemplificar os registros contábeis efetuados em 30/SET/2020.

Data	Contas Contábeis de Resultado	D/C	Valor	Histórico
30/09/2020	5.01.06.01.08.00 - ICMS S/ FRETES	D	R\$ 23.549.695,04	RECEITA SUBVENCAO P/ INVESTIMENTO JAN A SET 2020 REF LC 160/2017
30/09/2020	6.06.03.18.00.0 - RECEITA DE SUBVENCAO P/ INVESTIMENTO	C	R\$ 23.549.695,04	RECEITA SUBVENCAO P/ INVESTIMENTO JAN A SET 2020 REF LC 160/2017

Como vemos, a contribuinte contabilizou como despesa no demonstrativo de resultado o ICMS que não foi pago e registrou como receitas valor que nem integrou os preços de venda das mercadorias.

Há quem argumente que tal sistemática é parecida com a que ocorre no crédito presumido, mas a verdade é que estamos diante de fantasia. A contabilidade deveria registrar fatos realmente ocorridos nas atividades empresariais e os registros contábeis acima não foram suportados em fato algum. A despesa com ICMS não existiu e a receita com subvenções também não.

O ponto é que a redução das bases de cálculo do ICMS não teve qualquer impacto sobre o lucro líquido do período de apuração, não acarretando acréscimo patrimonial ou ganho para a pessoa jurídica fiscalizada e, por não representar ganho, os valores envolvidos nas reduções de base de cálculo de ICMS não estão contidos no lucro líquido apurado pela fiscalizada e, conseqüentemente, não estão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Portanto, para obedecer a decisão do STJ na análise do Tema Repetitivo 1.182, nenhum ajuste ao lucro líquido é necessário, pois os valores não estão computados no lucro real e na base de cálculo da CSLL.

NÃO há que se falar em exclusão do lucro líquido de valor que sequer está nele contido!

Mais, por força de lei (art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996), o ICMS compõe a sua própria base de cálculo, sendo o seu destaque no documento fiscal mera indicação para fins de controle. Ou seja, ainda que destacado na nota fiscal, o encargo financeiro relativo ao ICMS é repassado pelo vendedor ao adquirente do bem ou do serviço. Em razão da não cumulatividade, esse repasse ocorre ao longo de toda a cadeia, até atingir o adquirente que não puder se creditar do imposto incidente sobre a operação, o qual, geralmente, é o consumidor final. Assim, quem **arca efetivamente com o ônus do ICMS é o consumidor final.**

Diante disso, a desoneração do ICMS via redução da base de cálculo vai beneficiar justamente esse último elo da cadeia – o adquirente final – que deixará de suportar o ônus do imposto. Noutras palavras, posto que o ICMS está contido no valor da operação a ser

cobrado do adquirente, quando houver a desoneração decorrente da redução da base de cálculo do imposto, por **definição jurídica** (art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996), a parcela relativa à desoneração deixará de ser cobrada do adquirente. Logo, **eventual ganho decorrente da redução da base de cálculo do ICMS é obtido pelo contribuinte de fato - o consumidor final.**

Por outro lado, a pessoa jurídica que vendeu os produtos **não aufere qualquer ganho** em decorrência da redução da base de cálculo do ICMS, visto que não é ela que suporta o ônus relativo à operação. O **vendedor é mero intermediário** entre o Estado e o contribuinte de fato do ICMS. Diante disso, a existência ou não de redução do tributo na operação, não tem qualquer impacto sobre o patrimônio do vendedor, visto que na qualidade de intermediário ele repassa integralmente para o Estado o valor do ICMS cobrado.

(grifamos)

22. À continuação a Autoridade Fiscal faz a análise do RE nº 574706/PR proferida pelo STF, vejamos:

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar o RE nº 574706/PR, fixou entendimento, com repercussão geral, de que **o ICMS é um tributo que não se incorpora ao patrimônio do vendedor.** Isso porque, segundo o STF, o vendedor apenas cobra o tributo de terceiro (o comprador) e o repassa aos cofres públicas, sendo, portanto, mero intermediário. **Quem efetivamente suporta o ônus do ICMS é o último "comprador" da mercadoria - o consumidor final.**

Sendo mero depositário do ICMS, reduções das bases de cálculo do tributo não trazem qualquer benefício para o vendedor. Pois, comparativamente com a situação em que não há redução das bases de cálculo do ICMS, para o vendedor apenas ocorre redução no montante do ICMS cobrado do comprador e repassado para os cofres públicos. Ou seja, deixar de cobrar parte do ICMS do comprador não traz qualquer ganho para o vendedor.

A inexistência de qualquer ganho para o vendedor faz com que também não haja qualquer acréscimo ao resultado do exercício (lucro líquido) em função de redução de base de cálculo do ICMS. O vendedor – no caso, a fiscalizada – não tem benefício econômico direto decorrente da desoneração tributária, não havendo que se falar em exclusão do lucro líquido de valor que sequer está nele contido.

Ainda, reparemos que a empresa aplicou redução da base de cálculo do ICMS incidente sobre a venda de mercadorias sem ter qualquer obrigação, como por exemplo, aumentar a quantidade de empregos gerados, aumentar as receitas auferidas ou qualquer outro encargo. Ora, como as subvenções para investimento estão atreladas a obrigações a serem cumpridas pela entidade privada que as recebe, fica claro que as reduções da base de cálculo do ICMS genéricas e que valem para todo segmento empresarial a que se destinam não atendem ao disposto no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, pois NÃO foram "concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos" específicos.

Sobre este ponto, a tese "3" fixada pelo STJ no Tema Repetitivo 1.182 entendeu **que se for verificado em procedimento fiscalizatório que os valores oriundos do benefício fiscal não foram utilizados para garantir a viabilidade do empreendimento econômico, a Receita Federal está autorizada a proceder o lançamento do IRPJ e da CSLL.**

Ora, a utilização de valores decorrentes de benefícios fiscais para garantir a viabilidade do empreendimento econômico, pressupõe, necessariamente, que o benefício tenha representado um ganho para o contribuinte. Entretanto, conforme relatamos anteriormente, a redução das bases de cálculo do ICMS não representou nenhum ganho para a fiscalizada porque, como já mostramos, os valores creditados como receitas no resultado **tiveram como contrapartidas despesas inexistentes que anularam os registros contábeis para**

fins de apuração do lucro líquido, tornando sem efeito o reconhecimento contábil das supostas receitas. Consequentemente, por não haver ganho, também não existem valores decorrentes do benefício fiscal para serem aplicados no empreendimento.

23. A Autoridade Fiscal também narra que “*Outro ponto que merece atenção diz respeito ao debate judicial que a contribuinte está promovendo sobre o assunto ora em pauta.*”; e, assim complementa:

Identificamos que a contribuinte ingressou com demanda judicial sobre a questão. Sendo que o Mandado de Segurança Nº 5001040-62.2022.4.03.6103/SP **teve a segurança denegada em 1ª instância** e, atualmente (setembro de 2024), a contenda está pendente de análise no Tribunal Regional da 3ª Região.

Portanto, a **decisão vigente** atualmente é a prolatada pelo juízo a quo em 06/OUT/2022 (fls. 97/105) - **favorável ao fisco**, no sentido de que **reduções de base de cálculo do ICMS NÃO podem ser excluídas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL**.

E, para encerrar, se o não exercício do poder de tributar dos Estados manifestado nas isenções, diferimentos, reduções de base de cálculo e de alíquota do ICMS autorizadas de forma genérica e sem encargos para os beneficiários forem consideradas como sendo subvenções para investimento, poderemos ter Estados da federação onde nenhuma empresa pagará IRPJ e CSLL, pois os entes federados poderão manipular artificialmente a calibragem das alíquotas e bases de cálculo do ICMS de modo a "criar" subvenções para investimento e, consequentemente, "isentar" as empresas das suas cercanias do IRPJ e da CSLL, tributos de competência da União, em clara e inconstitucional afronta ao princípio federativo.

24. E assim arremata a Autoridade Fiscal: “*Diante de tudo o exposto, concluímos que a contribuinte praticou a irregularidade fiscal EXCLUSÃO INDEVIDA A TÍTULO DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos períodos e valores mostrados no quadro a seguir.*”

Período	EXCLUSÕES INDEVIDAS
3º TRIM/2020	R\$ 23.549.695,04
4º TRIM/2020	R\$ 9.225.062,94
1º TRIM/2021	R\$ 8.707.018,02
2º TRIM/2021	R\$ 8.593.202,59
3º TRIM/2021	R\$ 8.110.158,81
4º TRIM/2021	R\$ 9.146.803,43
1º TRIM/2022	R\$ 9.177.545,19
2º TRIM/2022	R\$ 10.457.792,38
3º TRIM/2022	R\$ 9.894.291,74
4º TRIM/2022	R\$ 10.048.370,02

25. Devidamente cientificada, a empresa fiscalizada apresentou impugnação (fls. 189 a 209) e todos os documentos que entendeu pertinentes à sua defesa. Contudo, os membros da 1ª TURMA/DRJ09 de Julgamento, por unanimidade de votos, acordaram JULGAR IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário em litígio. O Acórdão nº 109-023.266 restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2020, 2021, 2022

SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL. DESPESAS E RECEITAS. CONFRONTO. RESULTADO DO EXERCÍCIO.

Uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados. 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.

Impugnação Improcedente.**Crédito Tributário Mantido.**

26. Irresignada a autuada apresentou o seu Recurso Voluntário ratificando e complementando os argumentos de sua Impugnação com vistas a reformar o Acórdão da instância de piso. Assim, inicialmente, trata dos fatos atinentes ao caso, em síntese, narrando que:

A Recorrente é empresa que se dedica ao comércio varejista de produtos em geral (supermercado), e, por conta do segmento de sua atuação, foi contemplada com benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados para estimular a atividade econômica, dentre eles a redução de base de cálculo de ICMS.

Com a entrada em vigor da LC nº 160/17, todos os benefícios fiscais de ICMS passaram a possuir natureza de subvenção para investimento, de modo que, quando observadas as condições da lei (artigo 30 da Lei nº 12.973/14, com redação alterada pela LC nº 160/17) – a saber, desde que seja registrada reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/76 "(...) são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo" (art. 30, §4º)".

Por força do art. 10º da LC 160/2017, mesmo os incentivos e benefícios fiscais de ICMS instituídos em desacordo com a alínea "g" do inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição Federal são passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º da LC 160/2017.

27. À continuação, enfatiza que:

No presente caso, saliente-se que a Recorrente atende a ambos os requisitos legais, pois, comprovadamente:

1º - Constituiu a reserva de lucros exigida pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014, tratando-se de incentivos fiscais devidamente registrados e depositados nos termos da LC 160/2017.

A esse respeito, diga-se que a própria Fiscalização reconhece que houve a constituição de reserva de lucro, conforme se nota de fls. 171 e 172 dos presentes autos:

(...)

2º - Ademais, os incentivos fiscais que beneficiam a Recorrente foram devidamente registrados e depositados, nos termos exigidos pela LC 160/2017 (doc. 01). Fato que, em que pese não tenha sido afastado ou tratado em momento algum no AIIM ou na r. decisão guerreada, é aqui reforçado.

28. A Recorrente também apresenta as suas considerações sobre a posição do STJ a respeito do tema, vejamos:

Analisando a questão, o STJ, em 26/04/2023, ao julgar os REsp nº 1.945.110/RS e 1.987.158/SC, leading cases do Tema nº 1.182/STJ, submetido ao regime dos Recursos Repetitivos, decidiu que a exclusão de outras espécies de benefícios fiscais de ICMS das

bases de cálculo do IRPJ e CSLL, que não o crédito presumido – incluindo a redução de base de cálculo, tal como a que beneficia a Recorrente –, depende, única e tão somente, do cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/14.

A LC 160/2017 e a Lei 12.973/2014, em verdade, constituíram uma ficção legal, equiparando quaisquer benefícios fiscais a uma autêntica subvenção para investimento, obliterando, ao menos para fins fiscais, a diferença técnica que existe entre subvenções para investimento e subvenções para custeio.

Prova disso é que, a partir da aludida legislação (LC 160/2017 e Lei 12.973/2014), passaram a ser considerados, como subvenções para investimento, incentivos que não possuem como contrapartida a implantação e expansão de estabelecimento produtivo.

Trata-se, evidentemente, de uma **ficção legal** – que consiste em se considerar como existente no mundo jurídico o que é inexistente no campo dos fatos. O já citado julgamento do STJ em regime de Recursos Repetitivos deixou fora de dúvidas de que a exigência de contrapartida em implantação e expansão de estabelecimento produtivo não se aplica, como condição para exclusão da base do IRPJ e da CSLL, nem mesmo às espécies de incentivos fiscais como isenção, redução de base de cálculo:

O já citado julgamento do STJ em regime de Recursos Repetitivos deixou fora de dúvidas de que a exigência de contrapartida em implantação e expansão de estabelecimento produtivo não se aplica, como condição para exclusão da base do IRPJ e da CSLL, nem mesmo às espécies de incentivos fiscais como isenção, redução de base de cálculo:

(...)

(grifamos)

29. À continuação, registra:

Nessa linha a Recorrente demonstrou que, apenas no período autuado, houve abertura de 10 (dez) novas filiais:

(...)

Conforme demonstrou a Recorrente, a título de exemplo, para construção de uma só unidade – como a estabelecida no município de Itapetininga – a previsão de gasto superou R\$ 31 milhões (doc.12 da Impugnação), e nela hoje trabalham cerca de 110 (cento e dez) empregados diretos (doc.13 da Impugnação).

Outrossim, esses elementos deixam assente, em que pese inexista obrigatoriedade de contrapartida, que o incentivo fiscal e a consequente redução da carga tributária surtiram resultados contábeis positivos à Recorrente, viabilizando a realização de vultosos investimentos em seu negócio, inclusive com satisfatórios reflexos sociais.

Contudo, mesmo diante do entendimento firmado pelo STJ no julgamento do Tema nº 1.182, o v. acórdão recorrido impôs exigências de condições não previstas em lei e não contempladas pelo STJ no Tema nº 1.182 para a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da Recorrente na apuração do IRPJ e da CSLL, afirmando que “os valores de redução de base de cálculo do ICMS não estão contidos no lucro líquido apurado” (§13).

Segundo defende o V. Acórdão recorrido, diferentemente do que se opera com o crédito presumido, a contabilização de outras espécies de benefício – tais como a redução de base de cálculo, que beneficia à Recorrente – não impactariam o lucro tributável. Isso porque, diferentemente do crédito presumido, a parcela reduzida do crédito por meio da figura de uma redução de base de cálculo não transitaria por conta de resultados, supostamente impedindo a exclusão do lucro tributável de algo que não o teria impactado.

Entretanto, a despeito de tal argumento, fato é que, conforme claramente dispõe a LC 160/2017 e a Lei 12.973/2014, e conforme já reconhecido pelo E. STJ no tema n.º 1.182/STJ, a referida legislação instituiu uma espécie de ficção legal ao equiparar quaisquer incentivos concedidos pelos estados a uma subvenção para fins de investimento.

Caso assim não fosse, não faria sentido o próprio julgamento emitido pelo STJ no aludido Tema n.º 1.182/STJ, cujo objeto foi, justamente, analisar a extensão do tratamento fiscal concedido ao crédito presumido às demais espécies de incentivo, incluindo a redução de base de cálculo.

Neste contexto, decidi que, para tais espécies de incentivo, incluindo a redução de base de cálculo – tal como tratado no caso – além de redução de alíquota, isenção e até mesmo o diferimento, a única condição imposta para exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL se resume à constituição de reservas, o que foi satisfeito pela Recorrente.

Caso fosse válido o entendimento esposado pelo V. Acórdão recorrido, o julgamento do E. STJ restaria sem qualquer aplicação prática, porque é evidente que, em qualquer redução de base de cálculo, isenção ou redução de alíquota – sobre os quais se debruçou o E. STJ – o tratamento contábil é o mesmo, sendo a exclusão operada da base do IRPJ e da CSLL pela via do livro fiscal, uma vez que tais incentivos não afetam o lucro líquido diretamente.

Nestas espécies de benefício fiscal, o efeito é uma redução de preço ao consumidor final, mas é evidente que há, também, para a empresa industrial ou comercial, um benefício econômico resultante do aumento de suas vendas e melhora de sua margem.

A LC 160/2017 e a Lei 12.973/2014 foram, sabidamente, introduzidas como forma de sanar as chamadas “guerras fiscais” existentes entre as unidades da federação, preservando – para o passado – os incentivos introduzidos pelos Estados como forma de atrair investimentos produtivos para suas bases territoriais. Logo, não há sentido algum em se impedir a exclusão, da base de IRPJ e de CSLL, de benefícios fiscais claramente sujeitos a depósito e registro nos termos da LC 160/2017 sob argumento de que tais incentivos estariam beneficiando, em verdade, ao consumidor final, uma vez que o consumidor final sequer é contribuinte do IRPJ e CSLL.

Portanto, a conclusão de que os incentivos estariam, em verdade, impactando apenas o consumidor final, com a conseqüente impossibilidade de exclusão das bases do IRPJ e CSLL para os contribuintes industriais/comerciais, subverteria toda a lógica dos incentivos estaduais concedidos como forma de atrair investimentos para os estados.

Dito de outro modo: são os contribuintes industriais e comerciais, e não o consumidor final, que são os destinatários dos incentivos concedidos pelos estados para atrair investimentos para seus territórios.

À evidência, o entendimento esposado pelo V. Acórdão não apenas distorce o quanto decidido pelo E. STJ no tema n.º 1.182/STJ como, também, viola aos objetivos declarados das próprias LC 160/2017 e Lei 12.973/2014.

Por fim, mas não menos importante, o v. acórdão viola paradigma proferido nos autos do processo n. 17830.727486/2021-90 pela 1ª Seção / 4ª Câmara / 2ª Turma ordinária do CARF, dando provimento ao recurso voluntário do contribuinte. Em tal caso, por unanimidade o Colegiado reconheceu o direito do contribuinte ao crédito remanescente e homologou as compensações por ele realizadas, sendo que o julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), cuja ementa assim dispôs:

(...)

30. Após apresentar o julgado do CARF, a Recorrente firma a convicção de que aos incentivos fiscais de ICMS, portanto, concedidos pelos Estados, não há mais necessidade de avaliação de cumprimento de contrapartidas específicas para enquadramento como subvenção para investimento, uma vez que foi incluída regra especial (§ 4º, do art. 30, da Lei nº 12.973/2014) para este tipo de benefício fiscal, o que foi ratificado pelas Soluções de Consulta COSIT nºs 11/2020 e 15/2020. E encerra esse item arrematando que:

Assim, e conforme será melhor visto adiante, o julgado ora recorrido merece integral reforma, uma vez que mantém exigências ilegais perpetradas nos Autos de Infração para fins de direito da Recorrente à exclusão dos valores da base do IRPJ e da CSLL pela fruição de benefícios fiscais de ICMS, notadamente a redução de base de cálculo.

31. A Recorrente trata no item seguinte – 3. DO DIREITO – subitem - 3.1. DA INTERPRETAÇÃO DO V. ACÓRDÃO CONTRÁRIA AO TEMA 1.182 DO STJ (RECURSOS REPETITIVOS) – afirmando que:

Em período mais recente, em julgamento submetido ao rito dos recursos repetitivos, o E. STJ decidiu que, no caso das outras espécies de benefícios – tais como a redução de base de cálculo, que interessa ao presente caso – a exclusão da base do IRPJ e da CSLL é possível, desde que atendidos os requisitos impostos pela LC 160/2017 e art. 30 da Lei 12.973/2014 – leia-se: constituição de reserva de lucros.

32. Após transcrever a ementa do julgado supracitado, a Recorrente argumenta que:

Conforme se deduz claramente da ementa do julgado, o E. STJ ponderou sobre as diferenças técnicas existentes entre crédito presumido e as demais espécies de benefício fiscal, incluindo a redução de base de cálculo, tendo analisado, inclusive, o fato de que, no caso de uma redução de base de cálculo ou isenção, o efeito é o repasse da redução ao consumidor final.

Não obstante, a despeito do quanto alegado pelo V. Acórdão recorrido, tais características serviram para que o E. STJ concluísse pela não extensão do mesmo entendimento aplicável ao crédito presumido apenas no que tange à dispensa das condições impostas pela LC 160/2017 e Lei 12.973/2014 (leia-se: constituição de reservas de lucros).

Apesar disso, o julgamento do E. STJ é cristalino que, para as outras espécies de benefício – incluindo a redução de base de cálculo – a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é possível desde que atendidas às condições do art. 30 da Lei 12.973/2014 (constituição de reservas de lucro) – o que, comprovadamente, é o caso da Recorrente.

Não obstante, o V. Acórdão recorrido insiste que, pelo fato da diferença técnica existente entre crédito presumido e outras espécies de incentivo (tais como redução de base de cálculo), no que tange à contabilização – uma vez que as reduções de base de cálculo, isenções, reduções de alíquotas e diferimento não impactam o lucro contábil em um primeiro momento – a exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL não seria, supostamente, admitida.

Entretanto, como já dito, tal conclusão contraria frontalmente ao quanto decidiu o E. STJ no Tema 1.182/STJ, mesmo porque, **fosse este caso, não haveria qualquer aplicabilidade prática do quanto decidido pela Corte Superior no precedente submetido ao regime de recursos repetitivos.**

Isso porque, o julgamento do E. STJ **analisou, especificamente, os casos de redução de base de cálculo, alíquotas, isenção ou diferimento.** Em todas estas espécies de benefício, tal como amplamente analisado no julgado em referência, **a contabilização segue os**

mesmos moldes da redução de base de cálculo, sendo que, num primeiro momento, os valores reduzidos não impactam o lucro líquido.

33. E encerra esse item advogando que: *“Logo, o entendimento esposado pelo V. Acórdão recorrido viola ao quanto decidido pelo E. STJ no Tema n.º 1.182/STJ, bem como ao art. 30, §4º, da Lei 12.973/2014, que veda a imposição de quaisquer outros requisitos que não aqueles previstos no referido dispositivo legal, merecendo – portanto – reforma.”*

34. A Recorrente trata no item seguinte - 3.2. DO IMPACTO ECONÔMICO DA REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO À RECORRENTE – argumentando que:

Conforme restou demonstrado nos tópicos anteriores, não se justifica o raciocínio do V. Acórdão recorrido quanto à forma de contabilização de incentivos fiscais como a redução de base de cálculo, uma vez que (i) o E. STJ definiu claramente, no tema n.º 1.182/STJ, que é possível a exclusão da base do IRPJ/CSLL no caso de redução de base de cálculo, desde que constituída a reserva de lucro (o que foi feito pela Recorrente); e (ii) o entendimento esposado no V. Acórdão viola à própria finalidade da LC 160/2017 e da Lei 12.973/2014.

(...)

Ou seja, a consequência da tributação pelo IRPJ e pela CSLL é a redução considerável dos incentivos fiscais, ocasionando um aumento da arrecadação do fisco federal em detrimento da renúncia fiscal dos Estados. O efeito disso é muito direto: se os incentivos fiscais de ICMS fossem revogados, o resultado imediato seria um débito maior do imposto, reduzindo o lucro da empresa e, conseqüentemente, o valor do IRPJ e da CSLL devidos.

(...)

35. À continuação, a Recorrente comenta os artigos, 43, parágrafo 2º, III; 150, parágrafo 2º; e, 155, II, parágrafo 2º, II, g, todos da CF/88. Também apresentou o art. 1º, da LC 24/75 que nomina exemplificativamente alguns benefícios e incentivos fiscais que são concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal. Ademais, apresenta o art. 14, da LC 101/2000; e, o Pronunciamento Contábil nº 7, que nos itens 9 e 15, trata da contabilização das subvenções. Com base nos dispositivos supracitados, a argumentação da Recorrente pode ser assim sintetizada:

- **Reconhecimento como receita:** Os benefícios fiscais usufruídos pela empresa são reconhecidos como receita e impactam diretamente o resultado contábil, influenciando o cálculo do IRPJ e da CSLL no regime de Lucro Real.
- **Benefícios fiscais e ICMS:** Quando há operações com produtos que possuem benefícios como diferimento, isenção, imunidade, suspensão ou redução da base de cálculo, parte ou todo o ICMS deixa de ser exigido.
- **Impacto no IRPJ e CSLL:** A dispensa do ICMS aumenta o resultado operacional, o que eleva a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, fazendo com que a parcela renunciada pelo Estado seja tributada pela União.
- **Erro apontado no acórdão:** O acórdão questionado afirma que não é possível provar a existência de lucro oriundo de subvenção para investimentos que pudesse ser excluído do IRPJ/CSLL, mas a empresa argumenta que usufrui de redução da base de cálculo prevista no RICMS/SP.
- **Conclusão:** O benefício fiscal estadual, ao reduzir a carga tributária, acaba por aumentar a base de cálculo dos tributos federais, gerando tributação sobre valores que o Estado deixou de cobrar.

36. A Recorrente trata no item - 3.3. DO ALCANCE DA LC 160/2017 ÀS REDUÇÕES DA

BASE DE CÁLCULO DO ICMS. DA DESNECESSIDADE DE CUMPRIMENTO DO REQUISITO QUANTO À IMPLANTAÇÃO/EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTOS ECONÔMICOS. DO IMPACTO À EMPRESA E À ATIVIDADE PRODUTIVA – nesse item a Recorrente rebate a necessidade, imposta pela RFB, de que para o gozo da subvenção para investimento seja comprovada as contrapartidas relativas à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, vejamos:

Contudo, esta exigência é absolutamente ilegal. A partir do momento em que a legislação prevê expressamente que todos os incentivos fiscais de ICMS são subvenção para investimento (art. 30, §4º, da Lei nº 12.973/14), a restrição alegada pela Receita Federal é ilegal, pois não se trata de um requisito previsto no art. 30 da Lei nº 12.973/14.

37. A Recorrente no item - 3.4. SUBSIDIARIAMENTE – e subitem - 3.4.1. DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE MULTA E JUROS (cf. ART. 100 DO CTN, EM VISTA DA OBSERVÂNCIA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 11/2020) – advoga pela incoerência na cobrança de multa e juros simultaneamente.

38. E no subitem - 3.4.2. DA REDUÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA – a Recorrente advoga pela vedação ao confisco.

39. Por fim, a Recorrente trata no item – 4. DO PEDIDO – solicitando que:

Ante todo o exposto, a Recorrente requer que esta C. Câmara Julgadora se digne de conferir provimento ao presente Recurso Voluntário, reformando-se o v. acórdão para afastar o AIIM e resguardar o direito da Recorrente de não sofrer a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os benefícios fiscais de ICMS, uma vez que, nos termos do decidido pelo E. STJ no Tema n.º 1.182/STJ, a Recorrente atendeu às condições impostas pelo art. 30 da Lei n.º 12.973/2020, uma vez que constituiu reservas de lucros, não se havendo que falar em outras condições não previstas, conforme inclusive é vedado pelo §4º do aludido dispositivo.

Caso assim não se entenda, o que se admite apenas para argumentar, deve ser afastada a imposição de multa de ofício e juros, nos termos do art. 100 do CTN, em vista da observância à Solução de Consulta COSIT n.º 11/2020, bem como reduzida a multa aplicada.

40. É o relatório. Passamos a votar.

VOTO

41. A manifestação de inconformidade é tempestiva e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, portanto, dela tomo conhecimento.

42. Ademais, para o regular processamento do feito em todas as fases administrativas, com fundamento no Art. 151, III, do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, se deve reconhecer a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários consignados nos Autos de Infração constantes no presente processo.

43. O cerne do litígio, conforme registrado no RAF e nos Autos de Infração, trata da tributação de ofício na modalidade do Lucro Real e nos Autos de Infração as capitulações estão registradas como: EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL -

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO A TÍTULO DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DECORRENTES DE REDUÇÕES DE BASES DE CÁLCULO DO ICMS.

44. Conforme informações colhidas nos registros do Sistema SPED ECF, podemos confirmar que a Fiscalizada para os anos-calendário objetos da ação fiscal (2020, 2021 e 2022), tributa o IRPJ com base no Lucro Real Trimestral.

45. Declaramos que todas as alegações apresentadas pela Autoridade Fiscal em seu RAF e nos demais documentos acostados ao processo, bem como, a peça de defesa e os demais documentos anexados ao processo pela Fiscalizada/Recorrente, foram todos devidamente analisados e considerados; e, aqui nesse relatório sintetizados.

46. As informações solicitadas via questões formuladas pela Autoridade Fiscal, constantes nos Termos de Intimação e Reintimação Fiscal, citados nos itens (5 a 8) do presente relatório, são fundamentais para iniciar a fundamentação do voto. Assim, destacamos, em especial as de nº 02 e 07, vejamos:

2. AS EXCLUSÕES ACIMA FORAM REALIZADAS A TÍTULO DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO RELACIONADAS A BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS?

Resposta: Sim, a receita de subvenção mencionada refere-se à Lei Complementar nº 160/2017.

7. INDICAR (E TRANSCREVER), PARA CADA EXCLUSÃO EFETUADA, QUAIS FORAM OS BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS CONCEDIDOS E OS RESPECTIVOS DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL QUE OS AUTORIZAM.

Resposta: Os benefícios fiscais do ICMS concedidos foram autorizados pelo RICMS SP, Anexo II (Base de reduzida).

47. Na resposta à questão 02, a Recorrente de forma superficial afirma que as exclusões realizadas a título de subvenções para investimento são relacionadas a benefícios fiscais do ICMS e se referem à Lei Complementar nº 160/2017.

48. E na resposta à questão 7, quando solicitada a indicar (e transcrever), para cada exclusão efetuada, quais foram os benefícios fiscais do ICMS concedidos e os respectivos dispositivos da legislação estadual que os autorizam, a Recorrente respondeu, igualmente de forma superficial, que “*Os benefícios fiscais do ICMS concedidos foram autorizados pelo RICMS SP, Anexo II (Base de reduzida)*”. Mas não indica, nem específica, para cada exclusão efetuada, quais foram os benefícios fiscais do ICMS concedidos, nem os respectivos dispositivos da legislação estadual que os autorizam.

49. Mediante pesquisa na legislação indicada pela Recorrente, o RICMS/SP, Anexo II (Base de reduzida), podemos constatar que o Anexo II do RICMS/SP que trata do tema **Base Reduzida**, na verdade, o que encontramos no referido Anexo II é um elenco amplo e genérico, organizado em 80 artigos, por tipo de atividade econômica, mas, sem nenhuma especificidade que se vincule aos comandos do Art. 30, da Lei nº 12.974/2014, ou seja, que os valores concedidos à título de subvenção para investimentos decorrentes de redução de base de cálculo do ICMS sejam direcionados à projetos de implantação ou expansão de empreendimentos.

50. No RICMS/SP, o Capítulo II – Do Cálculo do Imposto, em sua Seção I que trata – Da Base de Cálculo, o art. 51 apresenta o tema da redução da base de cálculo, vejamos:

CAPÍTULO II - DO CÁLCULO DO IMPOSTO

SEÇÃO I - DA BASE DE CÁLCULO

Artigo 51 - Fica reduzida a base de cálculo nas operações ou prestações **arroladas no Anexo II**, exceto na operação própria praticada por contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - “Simples Nacional”, em conformidade com suas disposições (Lei 6.374/89, art. 5º e Lei Complementar nº 123/06). (Redação dada ao artigo pelo Decreto [54.650](#), de 06-08-2009; DOE 07-08-2009; feitos a partir de 01-08-2009)

NOTA - V. COMUNICADO [SRE-06/24](#), de 03-05-2024 (DOE 06-05-2024). Esclarece sobre a não prorrogação de benefícios fiscais.

Parágrafo único - A redução de base de cálculo prevista para as operações ou prestações internas aplica-se, também, no cálculo do valor do imposto a ser recolhido a título de substituição tributária, quando a redução da base de cálculo for aplicável nas sucessivas operações ou prestações até o consumidor ou usuário final. (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto [61.744](#), de 23-12-2015, DOE 24-12-2015; produzindo efeitos a partir de 01-01-2016)

Parágrafo único - A redução de base de cálculo prevista para as operações ou prestações internas aplica-se, também:

1 - nas saídas destinadas a não-contribuinte do imposto localizado em outra unidade da Federação;

2 - no cálculo do valor do imposto a ser recolhido a título de substituição tributária, quando a redução da base de cálculo for aplicável nas sucessivas operações ou prestações até o consumidor ou usuário final.

51. Perceptível notar que no dispositivo acima, não há nenhuma menção ao objetivo da redução da base de cálculo, relativa às atividades elencadas no Anexo II do RICMS/SP, muito menos ao fato de, em contrapartida, vincular-se a projetos de implantação ou expansão de empreendimentos. É um benefício fiscal concedido em caráter genérico.

52. Os artigos do Anexo II – do RICMS/SP remetem à Lei nº 6.374, de 02-10-2023, que em seu Capítulo II - Dos Benefícios Fiscais, SEÇÃO II - Das Isenções e Demais Benefícios, trata em seus artigos 5º e 6º do presente tema, conforme a seguir transcrito, vejamos:

CAPÍTULO II

Dos Benefícios Fiscais

SEÇÃO II

Das Isenções e Demais Benefícios

Artigo 5º - As isenções ou quaisquer outros incentivos ou benefícios fiscais serão concedidos ou revogados nos termos das deliberações dos Estados e do Distrito Federal, na forma prevista na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

§ 1º - Vetado.

§ 2º - Vetado.

§ 3º - **Revogado** pela Lei [8.198/92](#), de 15-12-1992 (DOE 16-12-1992).

SEÇÃO III

Das Disposições Comuns

Artigo 6º - Quando o benefício fiscal depender de requisito a ser preenchido e não sendo este satisfeito, o imposto será considerado devido a partir do momento em que tenha ocorrido a operação ou a prestação.

§ 1º - O recolhimento do imposto far-se-á com multa e demais acréscimos legais, que serão devidos a partir do vencimento do prazo em que o imposto deveria ter sido recolhido, caso a operação ou prestação não fosse efetuada com o benefício fiscal, observadas, quanto ao termo inicial de incidência, as respectivas normas reguladoras da matéria.

§ 2º - A outorga de benefício não dispensa o contribuinte do cumprimento de obrigações acessórias.

53. Na inteligência dos artigos 5º e 6º acima, igualmente, não observamos nenhuma menção à requisitos ou condições para o gozo do benefício fiscal da redução da base de cálculo do ICMS, muito menos àqueles relativos a contrapartida condicionada a investimentos em projetos de implantação ou expansão de empreendimentos. Ratifica-se, é um benefício fiscal concedido em caráter genérico.

54. O art. 5º supratranscrito remete à alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, vejamos:

CF/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#) [\(Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#) [Vigência](#)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

55. No dispositivo constitucional supratranscrito, idem, não observamos o estabelecimento de nenhum requisito ou condição para o gozo do benefício.

56. Portanto, em relação à infração registrada no presente processo - **EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DECORRENTES DE ISENÇÕES E REDUÇÕES DE BASES DE CÁLCULO DO ICMS - Concedidas a título de subvenções para investimento** - firmamos a convicção de que a mesma foi devidamente identificada, comprovada e capitulada. Em síntese os principais argumentos são:

- Na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos ano-calendário 2020 a 2022, a fiscalizada efetuou exclusões do lucro líquido a título de " subvenções para investimento decorrentes de redução de base de cálculo do ICMS" (item 3 deste Relatório);

- As exclusões do lucro líquido decorrem de benefícios fiscais de redução da base de cálculo do ICMS concedidos pelo Estado de São Paulo, classificados pela fiscalizada como subvenção para investimento (itens 5 a 11 deste Relatório);

- Os benefícios fiscais decorrentes da redução da base de cálculo do ICMS têm caráter geral, sendo concedidos a todos os contribuintes que exerçam alguma atividade econômica do Anexo II do RICMS, não lhes exigindo qualquer contrapartida de parte de quem usufruir dos benefícios (itens 49 a 55 deste Relatório);
- O lucro líquido de todos os períodos de apuração dos anos-calendário 2020 a 2022 não continha os valores excluídos pela fiscalizada na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (item 13, 21 e 22 deste Relatório);
- O CPC 07, que disciplina o tratamento contábil das subvenções governamentais, não é aplicável a benefícios fiscais de caráter geral. Em relação a benefícios fiscais decorrentes da isenção ou redução de base de cálculo do ICMS, mesmo que fossem aplicados os procedimentos contábeis previstos no CPC 07, não haveria qualquer impacto sobre o lucro líquido (itens 15 e 16 deste Relatório);
- Tese firmada pelo STJ em relação ao Tema Repetitivo 1.182 (item 1 da Tese) condicionou a exclusão do lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL de valores relativos a benefícios fiscais decorrentes da isenção e da redução de base de cálculo do ICMS ao atendimento das exigências contidas no art. 30 da Lei nº 12.973/14 (itens 21 e 22 deste Relatório);
- Os benefícios fiscais concedidos pelo Estado de São Paulo - isenção e redução da base de cálculo do ICMS - tem caráter geral, não exigindo da fiscalizada a implantação ou expansão de empreendimento econômico. Consequentemente, não atende ao disposto no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/14 (item 19 deste Relatório);
- A isenção e a redução da base de cálculo do ICMS nas saídas de mercadorias não trazem qualquer ganho para a fiscalizada, na medida em que, por força de lei (art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96), o contribuinte de fato do ICMS é o consumidor final e não o vendedor (itens 21 e 22 deste Relatório);
- O STF, ao julgar o RE nº 574706/PR, firmou entendimento, com repercussão geral, de que o ICMS é um tributo que não se incorpora ao patrimônio do vendedor, na medida em que o ICMS cobrado do comprador é integralmente repassado pelo vendedor aos cofres públicos. Consequentemente, redução no valor do ICMS cobrado do comprador não traz qualquer ganho para o vendedor (itens 21 e 22 deste Relatório);
- Pela inexistência de ganho decorrente da isenção e da redução das bases de cálculo do ICMS, não havia valores oriundos dos benefícios fiscais passíveis de aplicação no empreendimento econômico por parte da fiscalizada. Assim, de acordo com o item 3 da Tese relativa ao Tema Repetitivo 1.182 firmada pelo STJ, a Receita Federal está autorizada a proceder lançamento de IRPJ e de CSLL em função da exclusão indevida do lucro líquido feita pela fiscalizada (itens 21 e 22 deste Relatório);
- A isenção e a redução das bases de cálculo do ICMS nas vendas feitas pela fiscalizada não correspondem a ganhos, não estando contidos no resultado (lucro líquido) do período de apuração e nem aumentando o patrimônio líquido. Assim, em consonância com a Tese do STJ relativa ao Tema

Repetitivo 1.182, não há que se falar em aplicação de valor correspondente a esses benefícios fiscais na implantação ou expansão de empreendimento (itens 21 e 22 deste Relatório);

- Mandado de Segurança impetrado pela fiscalizada, com decisão desfavorável (Mandado de Segurança Nº 5001040-62.2022.4.03.6103/SP) pelo TRF3 em decisão de 1º Grau, não são óbices para lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL incidentes sobre exclusões indevidas do lucro líquido relativamente a reduções de bases de cálculo do ICMS.

57. Sobre a infração acima também devemos destacar que, nem a Solução de Consulta COSIT nº 11/2020 e nem a Solução de Consulta COSIT nº 145/2020, autorizam a não tributação, para fins de IRPJ e de CSLL, de benefícios fiscais **concedidos em caráter geral**, como é o caso da redução da base de cálculo do ICMS, sem que haja a observância do disposto no **art. 30 da Lei nº 12.973/14**.

58. Existe sim, a necessidade de que os benefícios tenham sido **concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**. Destarte ratificamos, os benefícios fiscais concedidos pelo Estado de São Paulo - redução da base de cálculo do ICMS - **tem caráter geral, não exigindo da fiscalizada a implantação ou expansão de empreendimento econômico**. Consequentemente, **não atende ao disposto no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/14, nem a Solução de Consulta COSIT nº 145/2020**.

59. Também ratificamos que a Fiscalizada tentou afastar judicialmente a exigência supramencionada, contudo, com decisões desfavoráveis (Mandado de Segurança Nº 5001040-62.2022.4.03.6103/SP pelo TRF3 em decisão de 1º Grau), a qual não impediu o lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL incidentes sobre exclusões indevidas do lucro líquido relativamente a isenções e reduções de bases de cálculo do ICMS.

60. Portanto, entendemos que **ficou comprovada a irregularidade fiscal decorrente de exclusões indevidas do lucro líquido na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL** de todos os trimestres dos anos-calendário 2020 a 2022 **a título de subvenção para investimento**, nos valores indicados na Tabela 11 do RAF da Autoridade Fiscal, contrariando o disposto nos artigos 258, 261 e 523 do RIR/18, nos artigos 30 e 50 da Lei nº 12.973/14, no art. 2º da Lei nº 7.689/88 e no art. 57 da Lei nº 8.981/95.

61. Contudo, em relação à infração - **EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DECORRENTES DE ISENÇÕES E REDUÇÕES DE BASES DE CÁLCULO DO ICMS - Concedidas a título de subvenções para investimento** – não obstante termos a opinião acima firmada, informamos que há concomitância entre o processo judicial e o administrativo sobre a mesma matéria, portanto, não haverá decisão administrativa quanto ao mérito da questão posta a esfera judicial. Cabível apreciação de matéria distinta da constante do processo judicial.

62. A Súmula Vinculante - CARF nº 1 (Aprovada pelo Pleno em 2006), enuncia que:

Súmula CARF nº 1

“Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.” (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

63. Sobre a multa de ofício aplicada na autuação, entendemos que a Autoridade Fiscal não operou

ao arrepio da norma legal, pelo contrário, foi aplicada corretamente pelo agente do Fisco, observando a norma válida e vigente ao tempo do fato gerador e conforme registrado nos Autos de Infração, o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, determinante da multa de ofício no percentual de 75%.

64. Esta Autoridade Julgadora também registra que a aplicação dos juros sobre a multa segue disciplinamento normativo acompanhado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, destacando a Súmula Vinculante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nº 108. Vejamos:

“Súmula CARF nº 108 - Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).”

65. Esta Autoridade Julgadora já externou a sua opinião nos itens 89 a 101 do presente relatório, firmando a convicção de que não há motivos para a extinção dos lançamentos dos créditos tributários exigidos nos Autos de Infração lavrados e constantes no presente processo. Apenas destaca que a lide tratada no presente processo, **não será objeto decisão administrativa de mérito, em virtude da concomitância entre o processo judicial e o administrativo sobre a mesma matéria.**

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA

66. É importante mencionar que pela íntima relação de causa e efeito entre a autuação do IRPJ e a autuação da CSLL e por dependerem dos mesmos elementos de prova, a presente decisão se estende, *mutatis mutandis*, à referida contribuição.

CONCLUSÕES

67. Em conclusão, considerando o devidamente exposto e circunstanciado no relatório, bem como, tudo mais que do processo consta, **VOTO POR NÃO CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO POR CONCOMITÂNCIA ENTRE AS ESFERAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.**

Assinado Digitalmente

José André Wanderley Dantas de Oliveira

Conselheiro Titular / Relator

2ª Turma / 2ª Câmara / 1ª Seção