



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.734937/2024-11
ACÓRDÃO	1302-007.958 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CCAB AGRO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019

IRPJ E CSLL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS. ISENÇÃO E REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. ART. 30 DA LEI Nº 12.973/2014. TEMA 1.182/STJ.

A exclusão de valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL exige a existência de benefício econômico efetivo. Benefícios fiscais de ICMS que não geram acréscimo patrimonial não configuram subvenção para investimento. A equiparação prevista no §4º do art. 30 da lei 12.973/2014 não dispensa a demonstração de valores economicamente identificáveis. Lançamentos contábeis sem impacto no resultado não caracterizam receita de subvenção.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito: por voto de qualidade, em negar provimento do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Henrique Nimer Chamas, Miriam Costa Faccin, e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

SÉRGIO MAGALHÃES LIMA – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Paulo Elias da Silva Filho (substituto integral), Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por pessoa jurídica acima identificada contra decisão proferida por Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve a exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativa ao ano-calendário de 2019.

A exigência decorre de autos de infração lavrados pela autoridade fiscal em decorrência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, no qual se constatou a realização de exclusões indevidas do lucro líquido na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. O crédito tributário (IRPJ e CSLL) constituído alcançou o montante total de R\$ 79.046.231,99, compreendendo principal, multa de ofício e juros de mora.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, as exclusões efetuadas pelo contribuinte referem-se a valores decorrentes de benefícios fiscais relativos ao ICMS, consistentes em reduções de base de cálculo e isenções, os quais foram classificados pelo sujeito passivo como subvenções para investimento e, nessa condição, excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A fiscalização entendeu, contudo, que tais benefícios não representaram receita ou acréscimo patrimonial para a empresa, razão pela qual não poderiam ser considerados valores passíveis de exclusão da base tributável.

No curso da fiscalização, constatou-se que não havia, na Escrituração Contábil Digital (ECD) relativa ao exercício de 2019, registro de receitas de subvenção governamental ou de constituição de reserva de incentivos fiscais, exigência prevista no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Instado a esclarecer a contabilização dos benefícios fiscais, o contribuinte informou que, diante da impossibilidade de retificação da ECD de 2019, procedeu a lançamentos extemporâneos na escrituração do exercício seguinte, mediante registros a débito e a crédito em contas patrimoniais que não produziram qualquer impacto no resultado do exercício.

A autoridade fiscal consignou que tais registros consistiram em lançamentos contábeis de efeito nulo no resultado, realizados exclusivamente para viabilizar a exclusão dos valores na apuração do lucro real. Além disso, verificou-se que as operações de venda do contribuinte foram regularmente registradas como receita bruta, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, não havendo contabilização de qualquer receita decorrente de subvenção governamental.

A fiscalização também analisou a natureza jurídica dos incentivos fiscais utilizados pelo contribuinte, destacando que os benefícios previstos no Convênio ICMS nº 100/1997 consistem em reduções de base de cálculo aplicáveis de forma geral a todos os contribuintes que realizem determinadas operações com produtos específicos. Segundo o entendimento fiscal, tais

benefícios não possuem a finalidade de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, mas sim de reduzir a carga tributária incidente sobre determinados produtos, com reflexos no preço ao consumidor final.

Com base nessas premissas, concluiu-se que os incentivos analisados não configuram subvenções para investimento aptas a ensejar exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que não geraram acréscimo patrimonial ao contribuinte nem foram contabilizados como receita. Ressaltou-se, ainda, que a criação de registros contábeis artificiais sem efeito econômico não tem o condão de produzir receita passível de exclusão fiscal.

A autoridade fiscal também observou que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Tema Repetitivo nº 1.182, firmou entendimento no sentido de que benefícios fiscais de ICMS diversos dos créditos presumidos – como isenções, reduções de base de cálculo e diferimentos – somente podem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando atendidos os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017 e no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Diante dessas conclusões, a fiscalização promoveu a recomposição do lucro real e da base de cálculo da CSLL mediante a adição dos valores indevidamente excluídos pelo contribuinte, constituindo o crédito tributário correspondente.

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação administrativa, na qual, preliminarmente, alegou nulidade do auto de infração por vício de motivação e cerceamento do direito de defesa. Sustentou que a autuação teria sido influenciada pela perda de eficácia de decisão judicial proferida em mandado de segurança anteriormente impetrado, cujo objeto, segundo alegou, seria distinto da matéria tratada no lançamento.

No mérito, defendeu que, após a edição da Lei Complementar nº 160/2017, todos os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS passaram a ser considerados subvenções para investimento, por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, sendo vedada a exigência de requisitos adicionais para sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Argumentou, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Tema Repetitivo nº 1.182, teria confirmado a possibilidade de exclusão de benefícios fiscais de ICMS, inclusive isenções e reduções de base de cálculo, desde que observados os requisitos legais de registro em reserva de incentivos fiscais.

Sustentou também que a contabilização adotada seguiu as diretrizes do Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1), segundo o qual as subvenções governamentais devem transitar pelo resultado do exercício, mediante o reconhecimento de receita de subvenção em contrapartida ao registro do imposto como se devido fosse. Nessa perspectiva, afirmou que a contabilização por meio de lançamentos compensatórios não configuraria simulação, mas mera aplicação das normas contábeis vigentes.

Por fim, alegou que as exclusões efetuadas estariam em consonância com o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, tendo sido posteriormente constituída reserva de incentivos fiscais correspondente aos valores considerados como subvenções.

A DRJ rejeitou a preliminar de nulidade, entendendo inexistente vício no lançamento, e, no mérito, manteve integralmente a exigência fiscal, por concluir que não restaram atendidos os requisitos legais para a exclusão dos valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A decisão foi assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2019 INCENTIVOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. IRPJ. CSLL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

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

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Após ciência da decisão, em 23/07/2025, irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário, em 21/08/2025, no qual desenvolve, em síntese, as seguintes tópicos:

1. Preliminar de nulidade do lançamento

O contribuinte sustenta a nulidade do lançamento por vício de motivação. Argumenta que a autoridade fiscal vinculou indevidamente a autuação à perda de eficácia de decisão judicial proferida em mandado de segurança. Segundo a sua ótica, o objeto dessa ação judicial seria distinto do discutido no auto de infração, pois o mandado de segurança trataria apenas da suspensão dos efeitos da Solução de Consulta COSIT nº 145/2020 a partir de sua publicação, enquanto o lançamento refere-se ao ano-calendário de 2019, em afronta ao artigo 492 do Código de Processo Civil (CPC). Assim, haveria erro na fundamentação utilizada para justificar a cobrança de multa de ofício e juros de mora.

2. Adequada interpretação do regime jurídico das subvenções

No mérito, a recorrente sustenta que a autuação se baseia em premissa jurídica equivocada quanto ao tratamento das subvenções. Argumenta que, historicamente, a distinção entre subvenções de custeio e de investimento dependia da comprovação de que o incentivo havia sido concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Contudo, afirma que a Lei Complementar nº 160/2017 alterou esse cenário, determinando que todos os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS sejam considerados subvenções para investimento, vedando a exigência de requisitos adicionais além daqueles previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

A recorrente sustenta que, a partir dessa alteração legislativa, a análise da exclusão deve se limitar à verificação do cumprimento dos requisitos legais, especialmente o registro dos valores em reserva de incentivos fiscais, sendo indevida a exigência de demonstração de que o benefício foi concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

3. Adequada interpretação do Tema Repetitivo 1.182 do STJ

O contribuinte também afirma que a interpretação adotada pela fiscalização e pela DRJ contraria o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo nº 1.182, segundo o qual benefícios fiscais de ICMS distintos do crédito presumido — como isenções ou reduções de base de cálculo — podem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL desde que observados os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, especialmente a constituição de reserva de lucros.

Defende, ainda, que o STJ afastou a necessidade de comprovação de que o incentivo foi concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico, justamente em razão da equiparação legal promovida pela Lei Complementar nº 160/2017.

4. Inexistência de requisitos adicionais

Outro ponto central do recurso consiste na alegação de que a fiscalização teria criado requisitos não previstos em lei, como a necessidade de ato específico do ente concedente que individualize o benefício ou demonstre sua finalidade de estímulo ao investimento. Para o contribuinte, tais exigências violariam o §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, que expressamente veda a imposição de requisitos adicionais.

5. Regularidade da contabilização das subvenções

A recorrente também sustenta que a forma de contabilização adotada está em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 07, que trata das subvenções governamentais. Segundo afirma, a contabilização das subvenções como receita em contrapartida ao registro do imposto que seria devido constitui procedimento contábil adequado e não representa simulação ou criação artificial de receitas.

6. Cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014

Por fim, o contribuinte afirma ter observado os requisitos previstos na legislação, notadamente: (i) o registro dos valores em reserva de incentivos fiscais no patrimônio líquido; e (ii) a não distribuição desses valores aos sócios.

Segundo a recorrente, atendidos esses requisitos, a exclusão dos valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL seria plenamente legítima.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Sérgio Magalhães Lima, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, a Recorrente sustenta a nulidade do lançamento por vício de motivação, argumentando que a autoridade fiscal vinculou indevidamente a autuação à perda de eficácia de decisão judicial proferida em mandado de segurança. Segundo a Recorrente, o objeto dessa ação judicial seria distinto do discutido no auto de infração, pois o mandado de segurança trataria apenas da suspensão dos efeitos da Solução de Consulta COSIT nº 145/2020 a partir de sua publicação, enquanto o lançamento refere-se ao ano-calendário de 2019. Assim, haveria erro na fundamentação utilizada para justificar a cobrança de multa de ofício e juros de mora.]

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisito legais, razão pela qual dele tomo conhecimento.

PRELIMINAR

Preliminarmente, a Recorrente sustenta a nulidade parcial do lançamento no tocante à exigência da multa de ofício e dos juros de mora, sob o argumento de que a autoridade fiscal teria fundamentado tais consectários na suposta perda de eficácia de decisão judicial proferida em mandado de segurança que, segundo afirma, não abrangeria o ano-calendário objeto da presente autuação.

Alega que o mandado de segurança impetrado possuía objeto restrito ao afastamento dos efeitos da Solução de Consulta COSIT nº 145/2020 relativamente a fatos posteriores à sua publicação, razão pela qual não poderia a fiscalização utilizar a posterior cassação da medida liminar como fundamento para imposição de multa e juros relativamente ao exercício de 2019.

Não assiste razão à Recorrente.

Inicialmente, cumpre observar que a controvérsia deduzida pela Recorrente não evidencia vício capaz de comprometer a validade do lançamento tributário, tampouco revela prejuízo concreto ao exercício do contraditório e da ampla defesa.

O lançamento encontra-se suficientemente motivado quanto: (i) aos fatos apurados pela fiscalização; (ii) às exclusões efetuadas pela contribuinte; (iii) aos dispositivos legais aplicáveis; e (iv) aos fundamentos jurídicos que ensejaram a constituição do crédito tributário.

A referência constante do Termo de Verificação Fiscal à perda de eficácia da decisão judicial não constitui fundamento constitutivo autônomo da exigência principal, mas mero elemento acessório relacionado à incidência dos consectários legais decorrentes do não recolhimento do tributo. Em outras palavras, o crédito tributário não decorre da cassação da

liminar anteriormente concedida, mas da conclusão fiscal de que as exclusões promovidas pela contribuinte eram indevidas à luz da legislação tributária aplicável.

Ainda que se admitisse eventual divergência interpretativa quanto ao alcance temporal da decisão judicial invocada pela Recorrente, tal circunstância não teria o condão de invalidar o lançamento, sobretudo porque não comprometeu a perfeita compreensão da acusação fiscal, e nem impediu o pleno exercício do direito de defesa, como demonstra o próprio recurso voluntário amplamente fundamentado apresentado pela Recorrente.

No tocante especificamente aos juros de mora, a pretensão recursal revela-se manifestamente improcedente. Esses juros decorrem objetivamente do não recolhimento do tributo no vencimento legal, possuindo natureza compensatória, independentemente da existência de controvérsia judicial acerca da exigibilidade do crédito tributário.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 5 dispõe expressamente: “São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.”

Assim, ainda que houvesse decisão judicial suspendendo a exigibilidade do crédito tributário — hipótese que a própria Recorrente procura afastar — a incidência dos juros de mora permaneceria juridicamente cabível. Logo, a alegação de nulidade dos juros não encontra qualquer respaldo normativo ou jurisprudencial.

Quanto à multa de ofício, a argumentação da Recorrente igualmente não prospera.

A Súmula CARF nº 50 estabelece que: “É cabível a exigência de multa de ofício se a decisão judicial que suspendia a exigibilidade do crédito tributário perdeu os efeitos antes da lavratura do auto de infração.”

A Recorrente sustenta que o mandado de segurança não abrangia o ano-calendário de 2019 e que, portanto, a fiscalização teria equivocado ao vincular a multa à perda de eficácia da medida judicial.

Todavia, tal alegação encerra evidente contradição lógica.

Isso porque, se o mandado de segurança efetivamente não abrangia o período autuado, conforme sustentado pela própria contribuinte, então jamais teria existido decisão judicial apta a suspender a exigibilidade do crédito tributário relativamente ao exercício de 2019.

Nessa hipótese, a imposição da multa de ofício permaneceria plenamente legítima, justamente porque o contribuinte jamais esteve validamente amparado por decisão judicial quanto ao período objeto da autuação.

Por outro lado, caso se reconheça que a controvérsia judicial abrangia materialmente a mesma tese jurídica discutida no presente processo administrativo — qual seja, a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL —, então igualmente

não subsiste a alegação de nulidade, uma vez que a perda de eficácia da medida judicial autorizaria a exigência da multa, nos termos da Súmula CARF nº 50.

Em qualquer das hipóteses, portanto, não se verifica fundamento apto a afastar a penalidade aplicada.

Importa ainda destacar que a Solução de Consulta COSIT nº 145/2020 possui natureza eminentemente interpretativa, não tendo criado obrigação tributária nova, mas apenas externado entendimento administrativo acerca da interpretação do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Desse modo, a circunstância de a solução de consulta ter sido publicada em momento posterior aos fatos geradores autuados não impede que a fiscalização adote a interpretação nela consolidada relativamente a períodos anteriores, especialmente porque não se trata de inovação normativa, mas de orientação interpretativa da legislação já vigente.

A própria Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013 reconhece o caráter vinculante das soluções de consulta no âmbito da administração tributária federal, circunstância que reforça a legitimidade da atuação fiscal.

Também não prospera a alegação de violação ao art. 492 do CPC.

O objeto material da demanda judicial e da presente controvérsia administrativa revela substancial identidade, ambos envolvendo a possibilidade de exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nesse contexto, eventual discussão acerca da extensão temporal dos efeitos da decisão judicial não descaracteriza a identidade substancial da controvérsia nem possui aptidão para gerar nulidade do lançamento.

Cumprе registrar, ainda, que a própria judicialização da matéria pela contribuinte evidencia o reconhecimento da existência de controvérsia jurídica relevante acerca da incidência tributária discutida nos autos, circunstância que afasta a alegação de surpresa ou cerceamento de defesa.

Não se verifica, portanto: (i) ausência de motivação; (ii) erro material invalidante; (iii) afronta ao contraditório; e (iv) nem qualquer prejuízo concreto à defesa da Recorrente.

O que existe, em verdade, é mera divergência interpretativa quanto ao alcance dos efeitos da decisão judicial anteriormente obtida, circunstância manifestamente insuficiente para comprometer a validade do lançamento tributário ou afastar os consectários legais exigidos.

Diante do exposto, rejeito integralmente a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

RAZÕES RECURSAIS DE MÉRITO

No mérito, a controvérsia central dos autos reside em definir se os benefícios fiscais de ICMS, na modalidade de isenção e redução de base de cálculo, podem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tratando-os como subvenção para investimento.

A matéria encontra-se disciplinada, fundamentalmente, pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e pela tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema Repetitivo 1.182. O art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 160/2017, estabelece:

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

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou II - aumento do capital social.

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

Por sua vez, o STJ, ao interpretar o dispositivo no Tema 1.182, fixou a seguinte tese:

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 .

Da análise conjunta dos dispositivos legais e da jurisprudência, surgem três interpretações possíveis sobre a matéria, cada qual com distintas consequências práticas, e cujo exame é indispensável para o correto equacionamento da controvérsia.

2. As três interpretações possíveis

2.1. A Primeira Interpretação – Literal e Automatizada

A Primeira Interpretação sustenta que bastaria o registro em reserva de lucros para que qualquer benefício fiscal de ICMS fosse considerado subvenção para investimento, permitindo a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nessa leitura, o §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, introduzido pela Lei Complementar nº 160/2017, teria operado uma equiparação automática e irrestrita de todos os benefícios fiscais de ICMS às subvenções para investimento, vedada a exigência de qualquer requisito adicional. O Tema 1.182/STJ, ao afastar a necessidade de demonstração de estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico, seria confirmador dessa abordagem.

Essa interpretação não se sustenta. Embora o §4º do art. 30 equipare os benefícios de ICMS às subvenções para investimento, e o item 2 do Tema 1.182/STJ afaste a exigência de demonstração da finalidade de estímulo ao investimento, disso não decorre que toda e qualquer desoneração tributária gere automaticamente um valor a excluir. O próprio item 3 da tese do STJ pressupõe a existência de “valores oriundos do benefício fiscal” – expressão que somente tem sentido se houver, de fato, um acréscimo patrimonial identificável decorrente do incentivo. Sem esse substrato econômico, não há objeto sobre o qual possa incidir a sistemática do art. 30, nem base para a constituição da reserva de lucros exigida pela lei. A equiparação legal promovida pelo §4º qualifica o benefício como subvenção para investimento, mas não tem o condão de criar, por ficção normativa, valores patrimoniais inexistentes.

2.2. A Segunda Interpretação – Finalidade da Norma Concessiva

A Segunda Interpretação propõe que a qualificação como subvenção para investimento depende de verificação, na legislação estadual concessiva, de que o benefício foi instituído como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico. Parte-se da premissa de que o §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 não pode ser lido de forma isolada, devendo ser interpretado sistematicamente com o caput do mesmo dispositivo, que exige subvenções “concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”. Não se poderia, assim, atribuir natureza jurídica de subvenção para investimento a benefício que jamais tenha sido concebido com essa finalidade.

Também essa interpretação não deve prevalecer. O item 2 da tese do Tema 1.182/STJ é expresso ao afirmar que “não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, afastando esse requisito como condição prévia e absoluta para a exclusão. Além disso, a exigência de análise individualizada de cada norma estadual concessiva tornaria inviável a aplicação uniforme do regime, contrariando a racionalidade simplificadora introduzida pela Lei Complementar nº

160/2017. Em última análise, adotada de forma irrestrita, essa interpretação conduziria à conclusão de que isenções e reduções de base de cálculo jamais poderiam ser consideradas subvenções para investimento, o que conflita diretamente com a tese do STJ, que expressamente as admite como benefícios sujeitos ao regime de exclusão, desde que atendidos os requisitos legais.

Resta, portanto, a Terceira Interpretação, que se revela mais consentânea com o sistema jurídico.

2.3. A Terceira Interpretação – Acréscimo Patrimonial como Condição de Exclusão

A Terceira Interpretação condiciona a exclusão do benefício fiscal da base de cálculo do IRPJ e da CSLL à existência de efetivo acréscimo patrimonial para o contribuinte, decorrente do próprio benefício. Não se trata de exigir que a legislação estadual preveja o benefício como estímulo ao investimento – superando, assim, a Segunda Interpretação –, mas de reconhecer que a aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 pressupõe, por sua própria lógica, a existência de valores economicamente identificáveis oriundos do benefício, que possam ser registrados em reserva de lucros e destinados conforme a lei exige.

Embora o ICMS não componha a receita bruta da empresa, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 574.706/PR, isso não impede que determinados benefícios fiscais relacionados ao imposto gerem acréscimo patrimonial efetivo para o contribuinte. É o que ocorre, tipicamente, com os créditos presumidos de ICMS, em que há efetiva disponibilização econômica de valores apropriáveis pelo contribuinte. Mas o mesmo pode ocorrer, em certas configurações, com isenções e reduções de base de cálculo – desde que a própria dinâmica econômica da desoneração permita ao contribuinte apropriar-se de um valor positivo decorrente do benefício.

No caso da isenção, a possibilidade de configuração como benefício positivo pressupõe a adoção da corrente doutrinária que a compreende como dispensa legal do pagamento de tributo devido. Nessa linha, conforme expõe Sergio André Rocha no artigo “Afinal, isenções tributárias são ‘grandezas negativas’?”¹, a obrigação tributária chegaria a nascer normalmente, sendo posteriormente dispensado o seu pagamento por força da norma isentiva.

Sob essa perspectiva, seria possível cogitar situações em que a própria sistemática normativa da desoneração permitisse ao contribuinte apropriar-se economicamente do valor correspondente ao tributo dispensado. É o que ocorreria, por exemplo, quando, ao contrário do que prevê a cláusula quinta do Convênio ICMS nº 100/1997² — que autoriza os Estados a exigirem

¹ Rocha, Sergio André. Tributação, finanças públicas e desenvolvimento (ensaios); organizado por Marco Lívio Gomes e Sergio André Rocha. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023. Ver também no link: <https://www.conjur.com.br/2023-jun-05/justica-tributaria-afinal-isencoes-tributarias-sao-grandezas-negativas/>

² **Cláusula quinta** Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a: (...) II - para efeito de fruição dos benefícios previstos neste convênio, **exigir** que o estabelecimento vendedor **deduza** do preço da

que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado —, o regime da desoneração permitisse ao estabelecimento manter no preço da mercadoria o valor correspondente ao ICMS dispensado, com expressa demonstração dessa manutenção na nota fiscal.

Nessa hipótese, o contribuinte reteria economicamente o montante do tributo dispensado como acréscimo efetivo de receita, havendo benefício positivo e real incremento patrimonial, o que aproximaria a isenção da lógica econômica dos créditos presumidos e tornaria a exclusão perfeitamente enquadrada no regime do Tema 1.182/STJ.

A contrario sensu, quando o benefício é estruturado de forma que a desoneração não gera qualquer ingresso patrimonial – seja porque a isenção decorre de norma geral e setorial que não permite ao contribuinte capturar economicamente o valor do imposto dispensado, seja porque a redução de base de cálculo é automaticamente repassada ao preço final –, não há valor oriundo do benefício fiscal apto a ser excluído. A mera redução de um custo tributário, por si só, não se confunde com a geração de receita ou acréscimo patrimonial: o resultado econômico da empresa depende de múltiplos fatores – dinâmica concorrencial, formação de preços, transferência da desoneração ao consumidor – que impedem a presunção automática de que toda economia de custo se converte em incremento efetivo do patrimônio.

Essa Terceira Interpretação é plenamente coerente com os três itens da tese do Tema 1.182/STJ. Com o item 1, por exigir o cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Com o item 2, por não condicionar a exclusão à demonstração de que o benefício foi concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico. E com o item 3, por pressupor a existência de “valores oriundos do benefício fiscal” como condição lógica para a aplicação do regime – pois somente se houver efetivo acréscimo patrimonial haverá valores a destinar à reserva de lucros e a eventualmente fiscalizar. Trata-se, ainda, da interpretação que melhor harmoniza legalidade, praticabilidade e responsabilidade fiscal: dispensa a análise da legislação estadual concessiva – inviável em escala – e foca no dado objetivamente verificável, que é a existência ou não de acréscimo patrimonial decorrente do benefício.

3. Aplicação ao caso concreto – Resposta às razões recursais

Fixada a Terceira Interpretação como a mais consentânea com o ordenamento, cumpre examinar se os benefícios fiscais de ICMS aproveitados pela Recorrente – reduções de base de cálculo e isenções previstas no Convênio ICMS nº 100/1997 – geraram, no caso concreto, acréscimo patrimonial efetivo apto a autorizar as exclusões efetuadas.

A Recorrente sustenta, em síntese, que: (i) após a Lei Complementar nº 160/2017, todos os benefícios fiscais de ICMS são automaticamente subvenções para investimento, vedada a exigência de requisitos adicionais; (ii) o Tema 1.182/STJ confirma esse entendimento e, por meio do chamado “efeito de recuperação”, reconhece que isenções e reduções de base de cálculo não

mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se expressamente na Nota Fiscal a respectiva dedução;

beneficiam o consumidor final, mas sim o próprio contribuinte, o que demonstraria a existência de acréscimo patrimonial; (iii) o Parecer dos Professores Eliseu Martins e Vinícius Aversari Martins – juntado nos próprios autos do Tema 1.182 – confirma que todos os benefícios fiscais de ICMS, inclusive isenções e reduções de base de cálculo, configuram “grandezas positivas” e implicam aumentos patrimoniais; (iv) a contabilização adotada – reconhecimento de receita de subvenção em contrapartida ao registro do imposto como se devido fosse – encontraria respaldo no Pronunciamento Técnico CPC 07 e em soluções de consulta da Receita Federal; e (v) o registro extemporâneo da reserva de incentivos fiscais teria sido realizado em conformidade com o Manual de Orientação do Leiaute 9 da ECD.

Não assiste razão à Recorrente. Examino cada argumento.

3.1. Natureza dos benefícios do Convênio ICMS nº 100/1997 e ausência de acréscimo patrimonial presumido

Os benefícios previstos no Convênio ICMS nº 100/1997 consistem em reduções de base de cálculo e isenções de caráter geral e setorial, aplicáveis a todos os contribuintes que realizem determinadas operações com produtos específicos. Por essa própria característica – norma geral, sem direcionamento individualizado –, esses benefícios não geram, por si só, um ingresso patrimonial identificável no caixa do contribuinte.

A própria cláusula quinta, caput e inciso II, do Convênio autoriza os Estados a exigirem que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, o que evidencia que a desoneração pode ser economicamente repassada ao mercado, não se incorporando necessariamente ao patrimônio do contribuinte. Não se pode presumir, portanto, que a redução de carga tributária decorrente do Convênio configure, automaticamente, um acréscimo patrimonial no sentido exigido pela Terceira Interpretação.

3.2. O argumento do “efeito de recuperação” e a sua correta leitura

A Recorrente invoca o chamado “efeito de recuperação”, reconhecido pelo próprio STJ no julgamento do REsp nº 1.945.110/RS, para concluir que as isenções e reduções de base de cálculo de ICMS não beneficiam o consumidor final, mas sim o contribuinte de direito – o que, em sua visão, demonstraria a existência de acréscimo patrimonial e justificaria a exclusão. O argumento, embora seduzente, não resiste a uma leitura mais acurada do próprio precedente invocado.

O “efeito de recuperação” descrito pelo Ministro Benedito Gonçalves no voto condutor do Tema 1.182 diz respeito a um fenômeno específico do sistema não cumulativo do ICMS: quando um contribuinte vende mercadoria beneficiada por isenção ou redução de base de cálculo, o adquirente apropria créditos em montante inferior, de modo que o Estado recupera parcialmente o imposto nas etapas subsequentes da cadeia.

Esse raciocínio foi utilizado pelo STJ para afastar a tese de que a tributação federal sobre esses benefícios violaria o pacto federativo – pois, ao contrário do que ocorre com o crédito

presumido, não há renúncia definitiva de arrecadação pelo Estado concedente. O fundamento do “efeito de recuperação” responde, portanto, a uma questão entre a União e os Estados, e não à questão de se o contribuinte obteve ou não acréscimo patrimonial.

O fato de o Estado recuperar o imposto na etapa seguinte da cadeia não demonstra, por si só, que o contribuinte que recebeu o benefício apropriou qualquer valor positivo ao seu patrimônio. O que o “efeito de recuperação” revela é precisamente a natureza estrutural e genérica da desoneração: o benefício não fica efetivamente no caixa do contribuinte de direito, porque é absorvido pelo próprio mecanismo não cumulativo do imposto na etapa subsequente. O argumento do STJ sobre a ausência de benefício ao consumidor final e a recuperação pelo Fisco estadual, longe de confirmar a tese da Recorrente, reforça a conclusão de que o valor do imposto dispensado não permanece, em regra, incorporado ao patrimônio do estabelecimento vendedor, mas circula na cadeia econômica de modo a ser absorvido nas etapas posteriores.

Dito de outro modo: o “efeito de recuperação” demonstra que o beneficiado pela desoneração não é o consumidor final – o que é correto –, mas não que o contribuinte de direito efetivamente reteve o valor do tributo dispensado como receita própria. A desoneração reduz o passivo fiscal do contribuinte naquela etapa, mas essa redução se repercute imediatamente na diminuição dos créditos que o adquirente poderá se apropriar, afetando a cadeia. O impacto líquido para o contribuinte que recebeu a isenção, portanto, não é automaticamente um acréscimo patrimonial mensurável, mas um conjunto de efeitos que depende da dinâmica de formação de preços, da concorrência no mercado e da própria configuração normativa da desoneração – fatores que não foram demonstrados nos presentes autos.

3.3. O Parecer dos Professores Eliseu Martins e Vinícius Aversari Martins

A Recorrente invoca o Parecer dos Professores Eliseu Martins e Vinícius Aversari Martins – juntado nos autos do REsp nº 1.945.110/RS e utilizado como substrato para o julgamento do Tema 1.182 – para sustentar que todos os benefícios fiscais de ICMS, inclusive isenções e reduções de base de cálculo, são “grandezas positivas” e implicam aumentos patrimoniais, concluindo que seria correto o registro de receita de subvenção em todos esses casos.

O parecer merece ser lido com precisão. Os ilustres professores sustentam que qualquer benefício fiscal de ICMS que reduza a carga tributária do contribuinte implica, em termos econômicos, um aumento patrimonial, pois reduz um passivo que, de outra forma, existiria. Essa premissa, tomada no plano abstrato da economia do benefício, tem razoabilidade como proposição teórica: toda redução de despesa contribui, em tese, para o resultado positivo da empresa.

Nesse sentido, em minha leitura do Parecer, entendo que os ilustres professores partem da premissa de que a isenção, quando compreendida como dispensa do pagamento de tributo devido (e não como exclusão da própria hipótese de incidência), gera uma “grandeza

positiva" — porque o contribuinte que venderia pelo preço X com ICMS embutido, ao ser dispensado do pagamento, retém aquele valor que seria repassado ao Estado. Nessa leitura, o benefício é positivo porque há um ingresso (via redução de passivo) que, de outra forma, teria que ser desembolsado.

Contudo, a conclusão que se retira do parecer — de que, por isso, qualquer benefício fiscal de ICMS geraria receita contabilizável e passível de exclusão — não é a que se extrai da própria tese fixada pelo STJ no Tema 1.182. O STJ, ao acolher a necessidade de cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 — e não o afastamento puro e simples da tributação como ocorreu com os créditos presumidos —, reconheceu implicitamente que há uma distinção relevante entre os benefícios positivos e os negativos para fins de aplicação desse regime.

Se todo benefício negativo de ICMS fosse, por definição, um aumento patrimonial mensurável e contabilizável, o próprio item 3 da tese — que permite ao Fisco verificar se “os valores oriundos do benefício fiscal” foram utilizados para finalidade estranha à viabilidade do empreendimento — perderia sentido: não seria necessário verificar se há valores oriundos do benefício, pois sua existência seria sempre presumida.

O parecer, ademais, trata do plano contábil em abstrato, respondendo à questão de como deve ser feito o registro quando há subvenção a registrar. Não responde à questão anterior e logicamente precedente: se, no caso concreto, o benefício usufruído gerou ou não valores economicamente identificáveis que possam ser objeto do regime do art. 30. A existência de uma prescrição contábil sobre como registrar subvenções não cria, por si só, o fato econômico que a prescrição pressupõe. Em outras palavras, o método contábil descrito pelo CPC 07 e referendado pelo parecer é correto quando há efetivamente uma subvenção com valor econômico a registrar — mas não autoriza o registro artificial de receita quando esse substrato econômico está ausente.

Isso fica nítido quando se examina o que ocorreu no presente caso: a Recorrente não registrou receita de subvenção em contrapartida a uma redução real de passivo ou a um ingresso efetivo de caixa. Registrou simultaneamente uma receita e uma despesa de igual valor, com efeito nulo no resultado — o que, por definição, não é o registro de um acréscimo patrimonial, mas a criação formal de uma receita que nunca existiu economicamente. O próprio parecer dos professores afirma que “genuínas reduções de passivos” são receitas passíveis de registro contábil — e é justamente isso que não se verifica nos presentes autos: o ICMS sobre as operações do Convênio nº 100/1997 nunca chegou a se constituir como passivo exigível, de modo que não há redução de passivo alguma a registrar como receita.

3.4. A contabilização adotada e a invocação do CPC 07

A forma de contabilização adotada pela Recorrente revela, de modo incontroverso, que não houve qualquer acréscimo patrimonial real. Os lançamentos promovidos — reconhecimento simultâneo de receita de subvenção e de despesa de igual valor — anulam-se integralmente no resultado contábil, sem qualquer impacto no patrimônio da empresa. A própria Recorrente admite que a técnica produz “efeito zero” no resultado antes da exclusão efetuada no

LALUR. Não há, portanto, nenhuma riqueza nova gerada pelo benefício que justifique a exclusão: o que se pretende excluir é uma receita que nunca impactou o lucro líquido, criada exclusivamente para viabilizar a redução da base de cálculo dos tributos federais.

A invocação do Pronunciamento Técnico CPC 07 não altera essa conclusão. Embora referido normativo preveja que determinadas subvenções possam ser reconhecidas no resultado, tal reconhecimento contábil pressupõe a existência de benefício econômico efetivo decorrente de concessão governamental.

No caso das isenções e reduções estruturais do ICMS previstas no Convênio nº 100/1997, o tributo sequer chega a se constituir como obrigação exigível, razão pela qual não há despesa originalmente incorrida que possa ser objeto de compensação por subvenção. A técnica contábil que registra o imposto “como se devido fosse”, em contrapartida a uma receita de subvenção, não cria um fato econômico novo: limita-se a reproduzir uma construção formal inteiramente dissociada de qualquer ingresso patrimonial real.

Tal conduta configura, a meu ver, simulação de fato econômico inexistente, pois cria registros contábeis desvinculados da realidade com o único propósito de reduzir a carga tributária. Nessa hipótese, a aplicação da multa qualificada encontraria respaldo no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, que prevê a exasperação da penalidade nos casos de fraude ou simulação – de modo que, caso a penalidade tivesse sido lançada como qualificada, penso que haveria base jurídica para sua manutenção.

3.5. A extemporaneidade dos registros contábeis

A Recorrente sustenta que o registro extemporâneo da reserva de incentivos fiscais na escrituração do exercício de 2020 – referente a benefícios usufruídos em 2019 – seria regular, por autorizado pelo art. 7º da Instrução Normativa nº 1.774/2017 e pelo Manual de Orientação do Leiaute 9 da ECD, que admitem lançamentos contábeis extemporâneos para correção de erros que não possam ser sanados por retificação da ECD.

A questão da extemporaneidade, contudo, é consequência, não causa. A regra que admite lançamentos extemporâneos destina-se a permitir a correção de erros ou omissões na escrituração de fatos econômicos que efetivamente ocorreram – e que, por razões operacionais ou formais, não foram registrados no período correto. O que ela não autoriza é o registro extemporâneo de fatos que nunca ocorreram, com o exclusivo propósito de criar, retroativamente, o substrato contábil necessário a uma exclusão fiscal.

No presente caso, não havia receita de subvenção a registrar em 2019 porque não houve acréscimo patrimonial a contabilizar: os benefícios do Convênio nº 100/1997 não geraram, naquele exercício, ingresso econômico identificável. O registro extemporâneo realizado em 2020, mediante lançamentos a débito e a crédito de igual valor em contas patrimoniais, sem qualquer impacto no resultado, não corrigiu uma omissão – criou, artificialmente, um lançamento de efeito nulo destinado unicamente a viabilizar a exclusão fiscal. A norma que admite extemporaneidade não pode ser invocada para legitimar a criação retroativa de fatos econômicos inexistentes.

3.6. Hipótese de benefício positivo e conclusão

Ainda que se admitisse, em tese, uma situação em que a Recorrente tivesse incorporado ao preço de seus produtos o valor correspondente ao ICMS dispensado – o que aproximaria o caso de um benefício positivo nos termos da Terceira Interpretação –, entendo que também nessa hipótese não seria possível a exclusão efetuada nas bases do IRPJ e da CSLL.

Nesse cenário, a contabilização da receita de subvenção poderia ser interpretada como um esforço para refletir a verdade dos fatos, sendo possível enxergar nessa mecânica contábil uma mera atipicidade, e não uma simulação. No entanto, mesmo nessa hipótese, a exclusão seria indevida diante da dificuldade de comprovação da dinâmica de valoração de preços.

Ressalte-se, sobretudo, que tal situação não foi sequer demonstrada nos autos, o seria de extrema dificuldade diante da exigência da cláusula quinta do convênio que EXIGE “que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se expressamente na Nota Fiscal a respectiva dedução”.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, para manter integralmente as exigências tributárias.

Assinado Digitalmente

SÉRGIO MAGALHÃES LIMA