



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>17095.720850/2023-13</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.460 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	24 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	RURAL BRASIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

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

IRPJ E CSLL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS (ISENÇÃO E REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO). EQUIPARAÇÃO LEGAL (LC Nº 160/2017).

A Lei Complementar nº 160/2017, por meio dos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, equiparou os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, a subvenções para investimento. Tal equiparação é aplicável inclusive a processos administrativos ainda não definitivamente julgados. Afasta-se o argumento fiscal de que tais benefícios não constituem subvenção por não gerarem aumento direto no patrimônio da empresa (contribuinte de direito), uma vez que a qualificação como subvenção para investimento decorre de determinação legal objetiva.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS PARA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. ART. 30 DA LEI Nº 12.973/2014. CONTABILIZAÇÃO EM CONTA DE RESULTADO. NECESSIDADE DE IMPACTO PATRIMONIAL EFETIVO. EXCLUSÃO INDEVIDA.

Embora a LC nº 160/2017 e o Tema 1.182 do STJ afastem a exigência de que o benefício fiscal tenha sido concedido formalmente como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, a exclusão da subvenção da apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL (e-Lalur/e-Lacs) exige o cumprimento dos demais requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014. É mandatário que os valores da subvenção sejam efetivamente reconhecidos como receita contábil (resultado), conforme o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 07). Constatado que o contribuinte utilizou lançamentos contábeis circulares (débito e crédito

simultâneos na mesma conta ou em contas espelhadas) para simular o reconhecimento da subvenção em resultado, sem provocar variação efetiva no lucro contábil ou no patrimônio líquido, o requisito essencial de contabilização e posterior destinação à reserva de lucros é descumprido. Tais valores, portanto, foram indevidamente excluídos.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. LEGALIDADE.

É cabível a exigência concomitante da multa de ofício (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96), incidente sobre a diferença de tributos devidos, e da multa isolada (art. 44, II, 'b', da Lei nº 9.430/96), aplicada por insuficiência de recolhimento de estimativas mensais. As duas penalidades decorrem de condutas infracionais distintas. A Súmula CARF nº 105, que veda tal cumulação, não se aplica a fatos geradores ocorridos após as alterações legislativas promovidas pela Lei nº 11.488/2007.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário da recorrente, mantendo os lançamentos, divergindo os Conselheiros Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto

(documento assinado digitalmente)  
Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

(documento assinado digitalmente)  
Rafael Zedral- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alessandro Bruno Macedo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítania Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

**RELATÓRIO**

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento do recurso administrativo na primeira instância administrativa, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração AI, com exigência de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica IRPJ, fls. 10.145/10.185 e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido CSLL, fls. 10.186/10.219, referente aos exercícios 2023, 2022, 2021, 2020 e 2019, anos-calendário 2022, 2021, 2020, 2019 e 2018, no montante de R\$208.684.362,16, valor atualizado até 11/2023.

Demonstrativo do crédito tributário lançado.

Código de receita	Imposto/Cont/Multa R\$	Juros de Mora R\$	Multa de ofício R\$	Total R\$
IRPJ _ 2917	60.522.165,19	10.641.417,54	45.391.623,86	116.555.206,59
Multa Isolada _ 1632	36.490.946,37			36.490.946,37
CSLL -2973	21.829.019,45	3.841.431,65	16.371.764,56	42.042.215,66
Multa Isolada - 1649	13.595.993,54			13.595.993,54
Total	<b><u>132.438.124,55</u></b>	<b><u>14.482.849,19</u></b>	<b><u>61.763.388,42</u></b>	<b><u>208.684.362,16</u></b>

Conforme informações extraídas dos Autos de Infração - AI, relatório Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal e Relatório Fiscal RF e anexos, fls. 10.220/10.270, foi constatada a seguinte infração:

**EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL  
INFRAÇÃO EXCLUSÕES INDEVIDAS.**

Fato Gerador/IRPJ	Valor Apurado R\$
31/12/2018	26.547.016,82
31/12/2019	78.244.460,35
30/09/2020	49.898.769,11
31/12/2020	40.484.972,99
31/03/2021	29.492.213,62
30/06/2021	21.845.311,68
30/09/2021	38.822.355,06

31/12/2021	52.658.299,14
31/12/2022	172.923.525,57

O procedimento fiscal foi iniciado para averiguar o cumprimento das obrigações tributárias referente ao IRPJ e CSLL, especialmente em relação à subvenção para investimento, em conformidade com a legislação vigente à época.

A atividade econômica principal do fiscalizado é o comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo. Sua sede está localizada na cidade de Jataí GO e possui diversas filiais em vários Estados.

Em outubro/2016 a Agrogalaxy Participações S.A. (Agrogalaxy), então denominada Agro Tends Participações S.A., CNPJ 21.240.146/0001-84, passou a ter 60% de participação societária da Rural Brasil e os demais sócios eram pessoas físicas. Em 30/09/2020 a Rural Brasil foi cindida e a partir de outubro/2020 a Agrogalaxy passa a deter 100% das ações da Rural Brasil.

A Agrogalaxy é uma sociedade anônima fechada e tem como atividade econômica holding de instituições não-financeiras, com sede em São Paulo SP.

No período de 2018 a 2022 a Rural Brasil obteve uma receita bruta de R\$ 10,71 bilhões e um lucro líquido antes do IR de R\$ 202,62 milhões. Entretanto, R\$ 510,92 milhões foram excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em supostos valores de subvenção para investimentos, proporcionando prejuízos fiscais/bases de cálculo negativas de CSLL de R\$ 218,90 milhões (tabela às fls. 10.223).

De acordo com as informações e esclarecimentos prestados pela fiscalizada, os valores de subvenção para investimentos referem-se à isenção de ICMS nas operações internas e redução de base de cálculo nas operações interestaduais, concedidos por intermédio do Convênio ICMS nº 100/97 do Conselho de Política Fazendária - Confaz.

No entanto, a fiscalização constatou que as saídas de mercadorias com isenção e redução de base de cálculo do ICMS, não são consideradas subvenção para investimentos que possibilite a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, visto que o patrimônio da Rural Brasil não aumentou em face das supostas subvenções para investimentos, não há contabilização dos valores inerentes à subvenção governamental em conta de resultado, não houve concessão do benefício de forma subjetiva para a Rural Brasil, como ocorre no crédito presumido para investimentos, e, por derradeiro, inexistente comprovação de aplicação dos valores declarados de subvenção na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, consoante determinava a norma tributária em vigor à época dos fatos.

#### **Do procedimento fiscal.**

Durante o procedimento fiscal de verificação da regularidade das exclusões de subvenção para investimento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, anos-calendário de 2018 a 2022 o contribuinte foi intimado a justificar o cumprimento das condições e requisitos previstos

no art. 10 da Lei Complementar - LC nº 160/2017 e no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, bem como apresentar documentos com a finalidade de garantia da viabilidade do empreendimento econômico, a norma tributária estadual e/ou ato normativo específico, comprovação da renúncia fiscal, registro contábeis da reserva de incentivo fiscal em contas de resultado e lançamentos contábeis nas contas de Lucro do Período e Lucro/Prejuízo Acumulado.

No RF, fls. 10.226/10.257, consta a análise feita pela fiscalização para verificar se os benefícios fiscais se enquadravam no requisito de subvenção de forma detalhadamente, resumidas a seguir.

### **1 - Operações isentas e de redução da base de cálculo do ICMS diferem do crédito presumido.**

Afirmou o contribuinte que os valores de subvenção para investimentos excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, referem-se às saídas internas isentas e redução de base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais, em conformidade com o Convênio ICMS nº 190/1997 do Confaz.

Na saída de produtos agropecuários e de defensivos agrícolas, o ICMS não se incorpora ao patrimônio do vendedor, que é o contribuinte de direito (Rural Brasil), este apenas se configura como um intermediário entre o Estado e o adquirente final das mercadorias, que é o contribuinte de fato.

As isenções ou reduções de base de cálculo de ICMS informadas pela Rural Brasil não repercutem em benefício para o vendedor/contribuinte de direito (Rural Brasil), pois tais medidas ocasionam, via de regra, redução do preço pago pelo comprador/contribuinte de fato (consumidor final), este sim o beneficiário da isenção/redução do ICMS, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal STF em sede de Repercussão Geral.

O benefício fiscal crédito presumido ou outorgado de ICMS aumenta efetivamente o patrimônio de uma determinada empresa, pois há concessão específica do valor do imposto por parte do ente federativo, ou seja, o ente reduz a carga tributária nas operações para atrair empresas a se instalarem ou aumentarem o empreendimento já existente. A contabilização do crédito presumido para investimento irá afetar o lucro tributável em razão do aumento do patrimônio, todavia, como não é decorrente da atividade econômica da empresa, sendo passível de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Já a isenção e a redução de base de cálculo alegadas pela Rural Brasil foram concedidas de forma ampla e objetiva, não constituíram receita e não geraram aumento do seu patrimônio, não podendo ser classificadas como subvenções.

Concluiu a fiscalização a decisão do estado de Goiás em não tributar ou reduzir o ICMS beneficia diretamente os adquirentes das mercadorias vendidas pela Rural Brasil, em face da redução do preço das mercadorias, não sendo jurídica e economicamente possível ganho por parte da Rural Brasil, e, em consequência, sem a possibilidade de ser classificado como receitas de subvenção para investimento para fins de exclusão do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

## **2 - Não aplicação da subvenção na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos em relação às operações isentas e de redução de base de cálculo do ICMS.**

De acordo julgado do STJ, em sede de recursos repetitivos atrelados ao tema da subvenção para investimento (Tema nº 1.182), formou-se a tese de que o contribuinte só poderá excluir os benefícios fiscais de ICMS, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, se os requisitos do art. 10 da LC nº 160/2017 e do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 forem alcançados.

O contribuinte foi regularmente intimado e não apresentou provas da utilização da subvenção para investimentos na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, conforme determina o art. 30 da Lei nº 12.973/2014. As explicações encaminhadas pela Rural Brasil não condizem com as teses apresentadas no julgamento do STJ e com os requisitos impostos pela legislação tributária.

## **3 Não contabilização em conta de resultado, não incorporação ao patrimônio e não caracterização de subvenção governamental das operações isentas e de redução a base de cálculo do ICMS.**

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 07 (R1), define que a subvenção governamental é um benefício econômico específico (assistência governamental), geralmente de natureza pecuniária, concedida a uma entidade, a qual deverá cumprir condições atinentes às suas atividades operacionais, portanto o beneficiário é a própria entidade.

Diferentemente da isenção e redução de base de cálculo de ICMS, que não possuem as características da subvenção governamental, pois apresentam caráter geral e o objetivo em sua concessão pelo Estado é reduzir o preço final para o contribuinte de fato (consumidor final).

A subvenção para investimentos é considerada receita, devendo ser lançada na demonstração do resultado, como aumento de receita ou redução de despesa, sem acréscimo direto no patrimônio líquido, de acordo com o CPC 07 (R1).

O contribuinte foi intimado a apresentar a comprovação dos lançamentos contábeis da subvenção para investimento em conta de resultado. No entanto, a fiscalização verificou que não existiram lançamentos de subvenção para investimentos em conta de resultado que ocasionaram aumento do patrimônio, que justificasse a exclusão realizada no e-Lalur/e-Lacs.

## **4 - Não caracterização de subvenção para investimentos das operações isentas e de redução da base de cálculo do ICMS.**

Intimado a informar norma tributária ou ato específico estadual acerca da subvenção para investimento, o contribuinte indicou que os valores considerados subvenções para investimentos estão amparados pelo Convênio ICMS 100/97, prorrogado pelo Convênio ICMS 26/21 até 31/12/2025, que reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas de insumos agropecuários, entre outros.

No caso dos autos, não se caracteriza como subvenção para investimento a exclusão do lucro real e da base de cálculo da CSLL do contribuinte de direito (Rural Brasil) que vende produtos para consumidores finais (contribuintes de fato). Dessa forma, a redução do ICMS nessas operações beneficia os compradores e não a Rural Brasil, ou seja, a redução do imposto é direcionada para os consumidores finais em face de menor preço das mercadorias.

Concluiu a fiscalização que não há ganhos de receita de subvenção por parte da Rural Brasil em razão da isenção e redução de base de cálculo do ICMS, não sendo possível excluir esses valores da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

#### **Base de cálculo.**

A recomposição da base de cálculo do IRPJ e CSLL, pela exclusão de valores classificados como subvenção para investimentos, com fins de apuração dos tributos, a fiscalização considerou os valores excluídos e incluídos do e-Lalur e do e-Lacs, período base de 2018 a 2022, conforme detalhado às fls. 10.257/10.258 do RF.

No ano de 2021 a Rural Brasil escolheu o lucro real trimestral como forma de apuração e nos demais anos o lucro anual. No ano de 2020 foram enviadas duas ECF, em vista da cisão parcial ocorrida no mês de outubro.

A multa de ofício foi apurada no percentual de 75%, nos termos do art. 44, I da Lei nº 9.430/96.

Foi apurada também a multa exigida isoladamente por falta de recolhimento mensal

O sujeito passivo tomou ciência das autuações em 21/11/2023, conforme Termo de Abertura de Documento, fls. 10.273 e apresentou impugnação em 20/12/2023, fls. 10.274, instrumento às fls. 10.277/10.343.

#### **Impugnação.**

O impugnante relata os fatos e faz um extenso histórico normativo do tratamento dado às subvenções no decorrer do tempo.

Afirma que a Lei Complementar - LC nº 160, de 07/08/2017, por meio de seu artigo 9º, incluiu os parágrafos 4º e 5º no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, determinou que todos os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento (parágrafo 4º) e que tais efeitos deveriam ser aplicados de forma retroativa (parágrafo 5º), desde que os valores fossem mantidos em conta de reserva, de modo que nessas condições não haveria que incidir IRPJ e CSLL sobre eles.

Portanto, a partir da LC nº 160/2017, todos os incentivos/benefícios fiscais de ICMS recebidos pelas empresas deveriam ser qualificados como subvenção para investimento, passando a ser completamente indiferente a natureza das subvenções para fins de definição do tratamento tributário desses valores nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Traz como argumento, que entende relevante para a correta resolução da lide, uma análise acerca do conteúdo decisório do Tema Repetitivo 1.182 (RESP 1.945.110/RS e RESP 1.987.158/SC) julgado pelo STJ.

Da análise e conclusões sobre o cenário normativo e jurisprudencial sobre o tema das subvenções, tem-se:

a) Desde a publicação Lei nº 4.506/1964, passando pela Lei nº 6.404/1976, pelo Decreto-lei nº 1.598/1977, pelo Parecer Normativo CST nº 112/1978, pela Lei nº 11.638/2007, pela Lei nº 11.941/2009 até a Lei nº 12.973/2014 (esta última em sua redação original), a classificação da subvenção entre as suas subespécies tratamento tributário a ser dado a esses valores, visto que apenas as subvenções para investimento não estavam sujeitas à tributação;

b) Como a classificação mencionada acima gerou um contencioso relevante, o Poder Legislativo buscou encerrar essa discussão e, por meio da Lei Complementar nº 160/2017, inseriu os parágrafos 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, equiparando todos incentivos e benefícios fiscais do ICMS a subvenções para investimento, passando tal qualificação a ser indiferente para fins fiscais;

c) O STJ, ao tratar do referido contencioso no Tema nº 1.182 (sistemática dos recursos repetitivos), enfrentou a questão dos benefícios fiscais do ICMS, - como as isenções e reduções de base de cálculo do mencionado imposto, e estabeleceu três teses:

c.1) Seria possível a exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos valores decorrentes de subvenções concedidas pelos Estados por meio de artigo 10 da Lei Complementar nº160/2017 (registro no Confaz) e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (registro em conta de reserva/não distribuição dos valores aos sócios);

c.2) Dada a imposição legal de que todos os incentivos fiscais concedidos pelos Estados são subvenções para investimento, não é mais necessário observar se a sua concessão se deu para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, visto que esta exigência tornaria inócua a equiparação feita pela Lei;

c.3) Os valores relativos a esses benefícios devem ser mantidos em conta de reserva para que se preserve a sua relação com a viabilidade do empreendimento econômico, isto é, a manutenção dos valores em conta de reserva indica a sua não destinação aos sócios/acionistas, garantindo, dessa forma, que estão relacionados com a atividade da empresa.

#### **Correção dos registros contábeis relacionados à subvenção.**

No caso concreto, o impugnante observou todos os requisitos legais para a exclusão dos valores referentes a subvenções concedidas pelos Estados por meio de isenções e reduções da base de cálculo do ICMS, bem como o entendimento definido pelo STJ no Tema nº 1.182.

O impugnante ajustou sua escrituração contábil e fiscal contabilizando os valores correspondentes à subvenção, decorrente do benefício fiscal do Convênio ICMS nº 100/1997, à conta de reserva de incentivos fiscais de que trata o artigo 195-A da Lei das S.A. e não os distribuiu aos seus sócios.

Anexa planilha elaborada com base na sua escrituração (Doc. 02), que evidencia que foram utilizados valores para a contratação de pessoal, aquisição de investimentos e aquisição de estoque no período autuado superiores àqueles montantes reconhecidos em seu resultado no período autuado decorrentes da subvenção concedida pelo Estados.

Tais elementos reforçam a ausência de distribuição aos sócios dos valores relativos à subvenção em debate, bem como comprovam a efetiva utilização de tais valores na viabilidade do empreendimento, isto é, em atos que fomentam a manutenção e desenvolvimento da empresa.

No período de 2018 a 2020, o impugnante não excluía das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores referentes a subvenções consubstanciadas em redução de base de cálculo ou isenção do ICMS. Com o advento da LC nº 160/17, todos os benefícios fiscais do ICMS foram equiparados a subvenções de investimento, entendimento aplicável de forma retroativa, desta forma, o impugnante realizou a retificação da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), em 2021, excluindo-se os valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Quanto à contabilização, considerada pela autoridade fiscal como uma , alega o impugnante que o procedimento realizado foi, tão somente, para dar maior visibilidade ao efeito no resultado que já estava contabilizado de forma líquida. Na planilha entregue à fiscalização, ficou demonstrado quais eram os valores de ICMS relativos à receita de subvenção que compuseram sua apuração do resultado de forma líquida.

Esclarece que não foi possível alterar os registros contábeis de períodos passados. Os valores sempre afetaram os resultados (ainda que antes da retificação não afetava a apuração fiscal) pois, a redução da base de cálculo ou isenção de ICMS reduziam o montante de despesa com ICMS.

O reflexo das subvenções no resultado é explicado, pelo impugnante, no sentido de que a diferença entre o valor de despesa com ICMS na operação sem benefício fiscal e o valor da despesa com ICMS na operação com redução de base de cálculo, que evidencia uma redução de despesa com o tributo para a empresa, pode ser apresentada (i) de forma líquida no resultado, sem que haja a segregação da receita obtida com a subvenção ou (ii) de forma segregada no resultado.

Como se pode notar, em ambas as formas de contabilização, a afetação positiva no resultado é idêntica, chegando-se a um mesmo lucro líquido. Todavia, da primeira maneira o valor relativo à receita de subvenção já encontrou a despesa de ICMS e foi apresentado de forma líquida no resultado.

Assim, não é possível dizer que, por não haver o tratamento contábil segregado isto é, a contabilização de uma receita/reduzora de despesa no resultado, não foi dado o efeito de receita aos valores de subvenção, visto que o resultado foi efetivamente afetado/majorado em razão da subvenção.

No período de 2018 a 2020, antes da revisão das bases para aplicação da LC nº 160/2017, o impugnante como visto, não impede que o seu resultado tenha sido positivamente afetado em razão da referida subvenção.

Apesar de os valores referentes às subvenções consubstanciadas em isenções ou reduções de base de cálculo de ICMS afetarem o resultado contábil do impugnante, esta não os excluía na apuração do Lucro Real, de modo que tais valores eram tributados pelo IRPJ e pela CSLL, realidade que, como visto, foi alterada em 2021 em função da revisão das bases e aplicação expressa do disposto LC nº 160/2017.

Ocorre que, apesar do adequado efeito fiscal de exclusão dado de forma retroativa, de acordo com as normas contábeis não seria possível retificar a contabilização para demonstrar os valores de subvenção de forma segregada, a despeito do seu efeito já registrado na apuração do resultado. Isso porque, para fins contábeis, à luz do Pronunciamento Comitê de - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, tratando-se de mudança de entendimento da entidade sobre a forma de interpretação e contabilização (mudança de política contábil) para geração de informação confiável e mais relevante, mas não propriamente de erro, não caberia a retificação da escrituração contábil.

CPC nº 23 14. A entidade deve alterar uma política contábil apenas se a mudança:

(a)for exigida por Pronunciamento, Interpretação ou Orientação; ou(b)resultar em informação confiável e mais relevante nas demonstrações.

No mesmo sentido dispõe a Instrução Normativa RFB nº 2.003/2021 que somente em caso de erro que não possa ser corrigido por meio de lançamento extemporâneo deve-se proceder à substituição da contabilização.

Conclui que, não havendo alteração na apuração do resultado do período, e visto que a mudança de entendimento não se tratava de erro, o impugnante não alterou a forma que havia contabilizado os benefícios fiscais para os anos de 2018 a 2020. Assim, corretos os registros contábeis e fiscais referentes aos fatos objeto da lide, pois estão em consonância com as normas vigentes.

Período de 2021 a 2022, os valores de subvenção foram contabilizados no resultado de forma segregada da despesa com ICMS à luz do Pronunciamento nº 7 (R1) do CPC. Assim, também para este período, resta claro que os valores compuseram a apuração do resultado do período.

Considerando que os benefícios fiscais referentes à redução da base de cálculo ou isenção de ICMS reduzem a sua despesa com o tributo, em comparação ao valor que deveria ser

recolhido caso se tratasse de uma operação sem benefício fiscal, o impugnante optou por tratá-los como receita em seu resultado, atendendo a orientação do Pronunciamento CPC nº 7 (R1).

Em conclusão: tanto para o período de 2018 a 2020 quanto para 2021 a 2022 os benefícios fiscais consubstanciados em isenção ou redução de base de cálculo do ICMS compuseram a apuração do lucro líquido da Impugnante - o que foi devidamente evidenciado por meio dos registros contábeis competentes - e, por serem equiparados a subvenção para investimentos, estavam aptos a serem excluídos do IRPJ e CSLL dado que contabilizados em conta de reserva no patrimônio líquido.

Cumprido todos os requisitos previstos na legislação referentes às subvenções, pede o cancelamento dos autos de infração questionados.

Efeito no resultado e aumento do patrimônio do impugnante.

Discorda do entendimento da autoridade fiscal de que as subvenções concedidas pelos Estados não gerariam benefício (ou ganho financeiro) para o impugnante, que figura no meio da cadeia econômica, mas apenas para o consumidor final. Neste caso, não constituiria receita para o impugnante e nem aumento do seu patrimônio.

A empresa Rural Brasil tem como atividade econômica principal o comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do sol, portanto, vende seus produtos para pessoas no meio da cadeia de circulação e não para consumidores finais. É certo que, independentemente da quantidade de agentes na cadeia de circulação de mercadoria, a isenção e a redução de base de cálculo do ICMS têm efetivos benefícios para o atacadista nas operações de venda que resultam em uma menor carga tributária, o que reflete em uma despesa menor/receita, um resultado maior e, conseqüentemente, em um aumento do seu patrimônio.

Com a isenção/redução da base de cálculo, ao vender seu produto, o impugnante tem uma carga tributária reduzida que corresponde a custos inferiores nas operações. A redução da despesa com o tributo, impacta a apuração do lucro líquido.

Conclui o impugnante que a redução nas despesas com o ICMS (por isenções ou reduções de base de cálculo) terá um efeito de receita no seu resultado, o qual deverá ser neutralizado na apuração do lucro real, por se tratar de subvenção para investimento, nos termos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

Cita julgados dos tribunais superiores, no sentido de que a isenção/redução de base de cálculo do ICMS não se assemelha entendimento de que o ICMS não compõe as bases de cálculo do PIS e da COFINS, por não se incorporar ao patrimônio do vendedor, visto que será repassado ao Estado posteriormente.

Uma coisa são as receitas de venda de mercadorias, com a inclusão de receitas dos Estados (ICMS que serão recolhidos pelos contribuintes, matéria julgada pelo STF), e outra coisa, distinta, são as receitas de subvenção que são resultado da concessão, pelos Estados, de diversas formas de benefícios fiscais, entre elas, a redução de despesas com ICMS de determinados

contribuintes na cadeia econômica por intermédio, por exemplo, de isenções ou reduções da base de cálculo do mencionado tributo.

Independentemente da metodologia contábil adotada pelo impugnante, está claro que os valores de subvenção afetaram a apuração de seu lucro líquido, estando, por consequência, aptos a serem destinados a conta de reserva e excluídos da base do IRPJ e CSLL, visto que o requisito legal foi plenamente atendido. Os benefícios de isenção/redução de base de cálculo do ICMS são sim componentes da apuração do resultado (receitas) e aumentam o lucro líquido, visto que são tratados como receitas, motivo pelo qual podem e devem ser excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim sendo, requer o cancelamento dos autos de infração tratados neste processo administrativo.

Da qualificação da subvenção como investimento.

Contesta o entendimento da autoridade fiscal de que a subvenção para ser excluída da base de cálculo do IRPJ e CSLL, conforme decisão do STJ, deveria criar ou ampliar o negócio implantação. Afirma que tal entendimento está em dissonância com o disposto na legislação e no definido pelo STJ.

A LC nº 160/2017, incluiu no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a determinação de que todos os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento (§ 4º) e que tais efeitos deveriam ser aplicados de forma retroativa (§ 5º).

Constatou o STJ, em seu julgado, que não faria sentido exigir requisitos típicos da subvenção para investimentos de benefícios fiscais que somente foram equiparados a subvenção para investimentos por força da lei.

Esses benefícios à época que foram concedidos, de fato, não tinham propósito de subvencionar investimentos, mas apenas de reduzir o ônus tributário de certos contribuintes. Não obstante, em razão do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 são considerados subvenção para investimentos. Portanto, com a LC nº 160/2017, essa discussão está encerrada, pois todos os benefícios fiscais do ICMS foram legalmente equiparados a subvenções para investimentos.

Cita julgados administrativos sobre o tema.

amplo que pressupõe a destinação a gastos correntes pertinentes à atividade da empresa, ao passo que implantação ou expansão de empreendimentos econômicos é exigência específica e determinada para o gasto.

Os valores relativos à subvenção foram registrados em conta de reserva, resta claro que permaneceram na empresa, visto que não foram destinados aos sócios ou terceiros, de modo que está cumprida a exigência trazida na Lei nº 30 da Lei nº 12.973/2014, nos termos do quanto reconhecido na terceira tese do STJ do Tema nº 1.182 (Recurso Especial REsp nº 1945110/RS).

O impugnante apresentou planilha elaborada com base na sua escrituração, evidenciando que foram utilizados valores para a contratação de pessoal, aquisição de investimentos e aquisição de estoque no período autuado superiores àqueles montantes

reconhecidos em seu resultado no período atuado decorrentes da subvenção, logo, tais provas apenas corroboram a efetiva manutenção de tais valores no exercício de sua atividade empresarial viabilizando o empreendimento econômico.

Pede seja aplicado imediatamente o entendimento correto fixado pelo STJ no Tema nº 1.182 e determine o cancelamento dos autos de infração. Por economia processual, visto que o Tema nº 1.182 foi julgado na sistemática dos recursos repetitivos, sua observância pelo Carf é obrigatória.

Impossibilidade de exigência da multa isolada.

A multa isolada por supostamente ter o contribuinte deixado de recolher valores devidos a título de estimativas mensais de IRPJ e CSLL no período atuado não pode prosperar.

Segundo o impugnante, a multa isolada, prevista atualmente no inciso II, alínea do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, somente pode ser exigida caso o Fisco verificasse a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base. Como a autuação foi lavrada findo os anos de 2018 a 2022, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderia ser exigida multa isolada.

Mesmo que se entenda a possibilidade de lançar multa isolada após encerrado o ano-base, não se pode cobrar multa isolada com multa de ofício, vez que têm a mesma base, qual seja, suposta falta de recolhimento das estimativas e cálculo do ajuste anual para cobrança da multa de ofício sobre valores supostamente não recolhidos.

Cita a Súmula Carf nº 105, neste sentido.

Pede seja determinado o cancelamento da cobrança das multas isoladas cobradas nos autos.

Imputação equivocada da multa isolada para os anos 2018 a 2019.

Alega, a título de argumento, que retificou apenas no ano de 2021 as suas declarações dos anos de 2018 e 2019 para excluir a receita de subvenção da base tributável e que, tendo em vista que esses anos já estavam encerrados, a retificação foi feita apenas com relação à apuração anual.

As estimativas originalmente recolhidas ao longo de 2018 e 2019 não tinham o impacto da subvenção negativa, de modo que, mesmo que estivesse correto o entendimento da autoridade fiscal e os valores referentes às subvenções tivessem sido indevidamente excluídos originalmente das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que se alega a título de argumento, equivocou-se a fiscalização ao incluí-las novamente para fins de apuração de suposta estimativa recolhida a menor e imputação de multa nos anos de 2018 e 2019.

Em razão do recolhimento dessas estimativas com a base majorada (sem o efeito da subvenção negativa), que foram posteriormente retificadas, o impugnante apurou saldo negativo de IRPJ e CSLL e compensou esses valores em Declarações de Compensação (Doc. 04) que, até a

presente data, seguem pendentes de apreciação. Ou seja, as estimativas originais permanecem em poder do erário, sendo inviável a exigência da multa isolada.

Requer-se que seja ao menos determinado o cancelamento das multas isoladas relativas aos anos de 2018 e 2019, dado que, como visto, não houve recolhimento a menor de estimativas nesses períodos.

#### **Impossibilidade de exigência das multas em caso de dúvida.**

Caso o lançamento seja mantido, somente a título argumentativo, se houver dúvida em relação ao entendimento dos julgadores, é razoável aplicar o art. 112 do CTN, segundo o qual, na dúvida que define infração ou comine penalidade, a interpretação deve ser favorável ao acusado.

Requer reconheça a impossibilidade de manutenção da exigência de multa isolada e da multa de ofício, na presença de dúvida.

Restabelecimento dos saldos de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL em razão da compensação de ofício indevida realizada pela autoridade fiscal.

Comprovada a improcedência da autuação fiscal combatida, devem ser afastadas as compensações de ofício realizadas pela fiscalização, uma vez que o Prejuízo Fiscal e a Base de Cálculo Negativa da CSLL foram indevidamente ajustados pela suposta infração, devendo os valores serem restabelecidos com julgamento favorável ao impugnante.

Em sessão de 23 de maio de 2024 (e-fls. 10.562) a DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade do contribuinte, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

#### **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

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

#### **DECISÕES ADMINISTRATIVAS, DECISÕES JUDICIAIS E DOUTRINAS.**

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da Receita Federal do Brasil - RFB expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada às decisões administrativas, decisões judiciais que não possuam eficácia erga omnes e tampouco a teses doutrinárias.

#### **RECURSO REPETITIVO DO STJ.**

A decisão do Superior Tribunal de Justiça- STJ somente passam a ter efeito vinculante para a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a partir da elaboração de manifestação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

**INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. VALOR.**

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-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 nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Por força do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o valor a ser excluído para fins de determinação do lucro real equivale ao montante que deixa de ser devido em razão do recebimento da subvenção para investimento, caso ele tenha sido recebido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

**MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.**

A exigência de multa de ofício incidente sobre a diferença de tributos devidos e não declarados e nem pagos no vencimento, decorre de expressa previsão legal, sendo defeso à autoridade administrativa julgadora afastar seu emprego.

**INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.**

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ/CSLL, determinado sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento. A referida multa é aplicável ainda que a falta seja detectada após o término do ano-calendário.

O não recolhimento de estimativas mensais no prazo legal é fato gerador de multa de ofício no montante de 50% do valor não recolhido.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

Ciente da decisão de primeira instância, o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário, no qual expõe os fundamentos de fato e de direito que serão desenvolvidos no voto.

Ao final, pede a revisão do Acórdão da DRJ no sentido de que seja deferido seu pleito.

É o relatório.

**VOTO****Conselheiro Rafael Zedral - Relator****Admissibilidade**

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário. Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

**Do mérito**

A recorrente possui como atividade principal o comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo, e está localizada no Estado de Goiás, com filiais em outros Estados. Afirma que no período de fiscalização possuía benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Goiás na forma de redução e isenção de ICMS nas operações de venda de mercadorias.

Nos anos-calendários 2018 a 2022, excluiu da base de cálculo do IRPJ e CSLL, por meio de registro em LALUR e LACS, o total de 510.916.924,34, sob o argumento que se tratam de subvenção de investimento, originado destes benefícios fiscais de ICMS.

O procedimento fiscal buscou analisar a regularidade desta exclusão.

Ao final, a autoridade fiscal lançou IRPJ e reflexos, sob a alegação de que a empresa não teria cumprido os requisitos para a exclusão.

O lançamento fiscal é motivado seguintes argumentos:

1. Os benefícios de isenção e redução de base de cálculo do ICMS, abstratamente considerados, não são subvenção para investimentos que possibilite exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, visto que o patrimônio da pessoa jurídica não aumenta em face das supostas subvenções para investimentos;
2. Não houve a devida contabilização dos valores inerentes à subvenção em conta de resultado nos respectivos períodos de competência;
3. inexistência de comprovação de aplicação dos valores declarados de subvenção na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, consoante determinava a norma tributária em vigor à época dos fatos.

Trataremos a seguir cada um destes tópicos.

### **DAS OPERAÇÕES ISENTAS E DE REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DO ICMS DA RURAL BRASIL QUE DIFEREM DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS PARA INVESTIMENTO**

A partir da e-fls. 10.226 do TVF, a autoridade fiscal traça uma linha argumentativa no sentido de que em operações de venda de mercadorias, com isenções ou reduções de base de cálculo do ICMS, não há benefício patrimonial da vendedora(recorrente), pois o valor da mercadoria é reduzido na mesma proporção, visto que, entende a autoridade lançadora, *“tais medidas ocasionam, via de regra, redução do preço pago pelo comprador/contribuinte de fato (consumidor final), este sim o beneficiário da isenção/redução do ICMS.”*

Mais adiante, afirma que a isenção ou redução de ICMS não podendo ser classificada como subvenção, pois não acrescentam, pela sua própria natureza, valor patrimonial à pessoa jurídica beneficiada. Afirma que, no crédito presumido de ICMS ocorre o contrário:

“Para ficar evidente a compreensão do ganho patrimonial, significa que o estado concede ao contribuinte, subjetivamente por meio de ato específico, autorização para se apropriar de um montante do ICMS, um evidente ganho financeiro (receita) que acarreta aumento no patrimônio da empresa.

**Em contrapartida**, a isenção e a redução de base de cálculo alegadas pela Rural Brasil foram concedidas de forma ampla e objetiva, **não constituíram receita** e não geraram aumento do seu patrimônio, não podendo ser classificadas como subvenções.”

Relembra decisão de STF (Habeas Corpus 163.334/SC) de que o ICMS não compõe o patrimônio da empresa. Ao final, concluiu que o benefício fiscal concedido não gerou qualquer ganho à recorrente, pois são os consumidores finais, adquirentes de mercadorias com isenção de ICMS é que teriam proveito econômico:

“Isto posto, a decisão do estado de Goiás em não tributar ou reduzir o ICMS beneficia diretamente os adquirentes das mercadorias vendidas pela Rural Brasil, em face da redução do preço das mercadorias, não sendo jurídica e economicamente possível ganho por parte da Rural Brasil, e, em consequência, sem a possibilidade de ser classificado como receitas de subvenção para investimento para fins de exclusão do lucro real e da base de cálculo da CSLL.”

Como bem lembrou a recorrente nas suas peças de defesa, a discussão sobre a qualificação dos benefícios fiscais de isenção/redução de ICMS como subvenção para investimento está superada desde a edição da Lei Complementar 160/2017, que no seu artigo 9º alterou o artigo 30 da lei 126973/2014, acrescentando um 4º parágrafo, afirmando que tais benefícios fiscais “são considerados subvenções para investimento”:

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: (Vigência) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

[...]

§ 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. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.”

Ainda que haja alguma lógica econômica no argumento da autoridade fiscal, é certo que a imposição objetiva da Lei em determinar uma interpretação jurídica para estes benefícios do ICMS como subvenção para investimento não comporta discussão. Este debate, iniciou nos processos administrativos e judiciais, mas foi resolvido pela Política, via Congresso Nacional, com a edição da LC 160/2017.

Daí porque a razão da existência do parágrafo 5º, ao afirmar que o disposto no § anterior se aplica “*aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados*”.

Lembre-se que este parágrafo 4º do artigo 30 sofreu veto do Presidente da República, mas que foi posteriormente mantido pelo Congresso.

Portanto, o benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Goiás, na forma de isenção e redução de base de cálculo de ICMS possui natureza de subvenção para investimento, nos termos do disposto nos parágrafos 4º 4 5º do artigo 30 da lei 12.973/2014 na redação dada pela LC 160/2017. Deste modo, afasto este argumento para a manutenção do auto de infração.

#### **DA NÃO APLICAÇÃO DA SUBVENÇÃO NA IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTOS ECONÔMICOS EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES ISENTAS E DE REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DO ICMS DA RURAL BRASIL**

Neste tópico, o TVF buscou demonstrar que além da subvenção não ter sido registrada em conta de receita, agora, analisando o lado da aplicação dos recursos, também não

houve prova de que a empresa teria aplicado tais recursos na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos os recursos obtidos pela subvenção.

A empresa foi intimada a demonstrar a aplicação dos recursos alegadamente oriundos das subvenções.

A resposta dada, já na primeira intimação, não deixa dúvidas de que a empresa não destinou qualquer recurso na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, simplesmente por entender que o benefício fiscal aqui tratado era na verdade subvenção para custeio, ainda que equiparado como subvenção para investimento apenas pela LC 160/2017, e, portanto, visa apoiar o custeio operacional de uma empresa.

A resposta afirma claramente que a recorrente entende que os benefícios fiscais de ICMS não foram **“concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”** por serem subvenção para custeio, na sua essência:

**“Vale lembrar que conceitualmente há uma clara distinção clara entre os incentivos fiscais classificados como subvenções para investimento, sendo aqueles incentivos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e os incentivos fiscais classificados como subvenções para custeio, sendo aqueles concedidos para apoio das atividades operacionais da empresa – ou seja, para manutenção da viabilidade econômica do negócio empresarial. Nesse contexto, o entendimento majoritário da doutrina é que a Lei Complementar Nº 160 de 2017, em seus artigos 9º e 10º, promoveu uma equiparação de todos os incentivos fiscais de ICMS (classificados como subvenções para custeio) como subvenções para investimento. O efeito dessa equiparação seria tratar aqueles incentivos fiscais de ICMS que não foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos como se assim tivessem sido concedidos, técnica legislativa conhecida como equiparação ficta ou equiparação legal ou jurídica.**

Com base nesse pressuposto, defende a doutrina que esses incentivos fiscais de ICMS **não concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, chamados de **subvenções de custeio**, também poderiam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que observado os requisitos previstos no Artigo 30, da Lei 12.973 de 2014, haja vista a equiparação legal conduzida pela Lei Complementar nº 160 de 2017.”

Em Recurso voluntário, a recorrente apresenta estas mesmas ideias, ainda que com outros argumentos.

Afirma que a LC 160/2017 equiparou todos os incentivos fiscais como subvenção para investimentos e assim passíveis de sua exclusão da base de cálculo do IRPJ/CSLL, e que, para tanto, bastaria que *“mantivessem os valores recebidos na própria sociedade, isto é, não distribuíssem aos seus sócios/acionistas esses montantes.”* (E-fls. 10617):

“36. Anota-se, por fim, que o quadro normativo das subvenções foi alterado novamente por meio da Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, que revogou o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 e passou a produzir efeitos a partir do dia 1º/01/2024, conforme expressamente previsto em seu artigo 2216. Todavia, tendo em vista que estas alterações legais não alcançam o período autuado, não serão objeto de análise no presente recurso.

37. Portanto, constata-se que, de acordo com a legislação em vigor à época dos fatos aqui tratados (2018 a 2022), as sociedades que recebessem incentivos fiscais de ICMS concedidos por Estados podiam excluir tais valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que mantivessem os valores recebidos na própria sociedade, isto é, não distribuíssem aos seus sócios/acionistas esses montantes.”

Este tema possui estreita correlação com o primeiro tópico deste voto<sup>1</sup>.

Entendo que exigir que a empresa demonstre se de fato aplicou recursos decorrentes das subvenções na “*implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*” é contraditório com a tese, inclusive confirmada no tema 1182 do STJ, que não cabe a exigência da demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

A exigência do Fisco, corroborada pela DRJ, implica que a recorrente, RURAL BRASIL, está dispensada de demonstrar se os benefícios fiscais de ICMS pelo estado de Goiás foram concedidos para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

No entanto, para que possa deduzi-lo do Lucro Real, está obrigada a provar como aplicou estes recursos e, principalmente, se foram destinados na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Há que se perguntar como a recorrente faria esta prova. Não está claro que se acaso a empresa tivesse apresentado à Fiscalização alguma demonstração de aplicação de recursos, como seria medido o grau de atingimento das metas de investimento.

A Fiscalização, assim como a relatora do Acórdão recorrido, não especificou quais seriam as eventuais metas de destinação de recursos capazes de serem caracterizadas como investimento em implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Tal como dito no primeiro tópico, a dúvida da Fiscalização possui lógica econômica, e neste caso, até mesmo lógica gramatical, porque, segundo o Caput artigo 30 da lei 12.973/2014 se as subvenções para investimento foram concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômico, nada mais lógico considerar que a “implantação ou expansão de

---

<sup>1</sup> “DAS OPERAÇÕES ISENTAS E DE REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DO ICMS DA RURAL BRASIL QUE DIFEREM DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS PARA INVESTIMENTO”

empreendimentos econômico” é elemento essencial da subvenção. Afinal como considerar uma subvenção para implantação e expansão sem demonstrar que de fato houve esta destinação.

No entanto, e repetindo meu argumento, a questão foi resolvida pelo Parlamento Brasileiro, que introduziu não só o já citado parágrafo 4º do artigo 30 da lei 12.973/2014, mas principalmente o parágrafo 5º<sup>2</sup>

Deste modo, afasto este argumento como motivo para a manutenção do auto de infração.

### **NÃO CONTABILIZAÇÃO EM CONTA DE RESULTADO.**

A Fiscalização afirma que as receitas de subvenção, originadas das vendas sob incentivo de ICMS, não teriam sido oferecidas à tributação, visto que não foram registradas em contas de resultado nos períodos de apuração 2018 a 2020.

A empresa efetuou alguns registros apenas na contabilidade do ano-calendário de 2022, mas referentes aos anos 2018 a 2022. Estes registros, no entender da Fiscalização, não produziram qualquer efeito patrimonial, posto que se anulam em lançamentos simultâneos de débito e crédito.

O TFV exemplifica apresentando uma imagem do registro do Livro Diário do 4º trimestre de 2020 em que um mesmo valor é debitado e creditado numa mesma conta de resultado, anulando os efeitos na apuração do lucro:

“Nesse contexto, **importante mencionar que houve uma “engenharia contábil”** para aparentar que os valores de subvenção foram contabilizados em conta de resultado. Como exemplo, o lançamento nº 31828463 do Livro Diário da ECD ano-calendário 2020, **referente à subvenção do ano de 2019**, mostra que **houve eventos simultâneos no lançamento em contas de ICMS do passivo e de resultado, a débito e a crédito, não ocasionando qualquer variação no saldo das contas de resultado** (variação do patrimônio) que pudesse justificar a exclusão do valor do ICMS no e-Lalur e no e-Lacs/ECF, consoante imagem a seguir:”

<sup>2</sup> § 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. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

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

LIVRO DIÁRIO							
Entidade:	RURAL BRASIL S.A.						
Período da Escrituração:	01/10/2020 a 31/12/2020	CNPJ:	14.947.900/0001-55	Número de Ordem do Livro:	10		
Período Selecionado:	01 de Outubro de 2020 a 31 de Dezembro de 2020						
Data	Nº da Conta	Nome da Conta	Centro de Custo	Histórico	Nº do Lançamento	Valor	D/C
31/12/2020	2142020003	ICMS A RECOLHER		lcms subvenção ref ao ano 2019	31828463	R\$ 78.244.460,35	C
31/12/2020	3113020006	ICMS SUBVENÇÃO		lcms subvenção ref ao ano 2019	31828463	R\$ 78.244.460,35	C
31/12/2020	3113020003	(-)ICMS S/ VENDAS		Motivo: lcms subvenção ref ao ano 2019 Data: 31/12/2019 Lançamento Origem:	31828463	R\$ 78.244.460,35	D
31/12/2020	2142020003	ICMS A RECOLHER		lcms subvenção ref ao ano 2019	31828463	R\$ 78.244.460,35	D

Em Recurso Voluntário, a recorrente alega que os lançamentos realizados no exercício de 2020 não visam simular qualquer receita inexistente, **mas apenas dar “visibilidade” a valores que já teriam integrado o resultado contábil dos exercícios de 2018 a 2020, por meio de sua contabilização de “forma líquida”**, conforme estaria previsto no item 23 do CPC 07.

Sobre esta expressão (**“forma líquida”**), esclarece, inclusive por meio de gráficos esquemáticos, que a subvenção **teria sido considerada na apuração dos referidos anos-calendários visto que o faturamento da empresa estaria corretamente computado na apuração**. Por meio de seus exemplos, afirma que o preço de venda não se altera, independentemente se tratar ou não de operação tributada ou com benefício fiscal. Logo, o benefício fiscal teria gerado aumento do Patrimônio.

Ou seja, a receita de subvenção seria elemento inerente do próprio faturamento de uma operação comercial (registrada por nota fiscal) beneficiada por isenção/redução de ICMS. Assim, ao registrar uma receita de venda de mercadoria beneficiada por uma isenção/redução de ICMS, o valor da operação integraria, segundo a defesa, também a receita da subvenção.

No trecho do Recurso Voluntário abaixo, a defesa demonstra que uma venda de R\$ 1.000,00 resultaria no mesmo lucro de R\$ 910,00, independentemente se tratar de operação tributada ou isenta. Ao final, conclui que a receita de subvenção estaria composta na própria contabilização da operação de venda:

“150. Vale observar que essa diferença entre o valor de despesa com ICMS na operação sem benefício fiscal (R\$180,00) e o valor da despesa com ICMS na operação com redução de base de cálculo (R\$90,00), que evidencia uma redução de despesa com o tributo para a empresa, pode ser apresentada **(i) de forma líquida no resultado, sem que haja a segregação da receita obtida com a subvenção ou (ii) de forma segregada no resultado:**

	Contabilização líquida	Contabilização segregada
<b>Receita</b>	R\$1.000,00	R\$1.000,00
<b>Despesa ICMS</b>	R\$-90,00	R\$-180,00
<b>Receita subvenção</b>	R\$0,00	R\$90,00
<b>Lucro</b>	R\$910,00	R\$910,00

151. Como se pode notar, em ambas as formas de contabilização, a **afetação positiva no resultado é idêntica**, chegando-se a um lucro líquido de R\$ 910,00. Todavia, da primeira maneira o valor relativo à receita de subvenção já encontrou a despesa de ICMS e foi apresentado de forma líquida no resultado.

152. Assim, não é possível dizer que, **por não haver o tratamento contábil segregado – isto é, a contabilização de uma receita/reduzora de despesa no resultado, não foi dado o efeito de receita aos valores de subvenção, visto que o resultado foi efetivamente afetado/majorado em razão da subvenção.**

153. Logo, no período de 2018 a 2020, **antes da revisão** das bases para aplicação da Lei Complementar nº 160/2017, **a Recorrente realizou a contabilização “líquida”** dos valores de ICMS, procedimento que, como visto, **não impede que o seu resultado tenha sido positivamente afetado** em razão da referida subvenção.

154. Não obstante, **apesar de** os valores referentes às subvenções consubstanciadas em **isenções ou reduções de base de cálculo de ICMS afetarem o resultado contábil da Recorrente**, esta não os excluía na apuração do Lucro Real, de modo que tais valores eram tributados pelo IRPJ e pela CSLL, **realidade que, como visto, foi alterada em 2021** em função da revisão das bases e aplicação expressa do disposto Lei Complementar nº 160/2017.

155. Ocorre que, apesar do adequado efeito fiscal de exclusão dado de forma retroativa, de acordo com as normas contábeis **não seria possível retificar a contabilização para demonstrar os valores de subvenção de forma segregada**, a despeito do seu efeito já registrado na apuração do resultado.”

Portanto, segundo afirma a defesa, como as receitas de subvenção já teriam sido consideradas no Lucro, por meio de contabilização do faturamento, teria restado apenas a dedução no Lalur/LACS, que ocorreu extemporaneamente em 2020.

No entanto, concordo totalmente com a autoridade fiscal, pois a empresa estruturou lançamentos que, embora formalmente registrados em contas típicas de resultado e de passivo (tais como “ICMS sobre Subvenção”, “ICMS sobre Vendas” e “ICMS a Recolher”), foram integralmente compensados entre si, sem provocar qualquer variação efetiva no resultado contábil ou no patrimônio líquido.

Em Recurso Voluntário, a recorrente demonstra ter consciência disto e afirma que nada há de errado nesta operação. Vejo que a Fiscalização acertou ao afirmar que houve “engenharia contábil”, uma vez que os lançamentos simultâneos de débito e crédito em contas espelhadas, inclusive na mesma conta contábil (“ICMS a Recolher”), foram utilizados para gerar a aparência de que a subvenção foi reconhecida em resultado, quando na realidade o efeito patrimonial foi nulo.

Não há qualquer fundamento na alegação de que os lançamentos circulares teriam sido feitos para dar o que a defesa chama de “visibilidade”. Na e-fls. 10.310 do Recurso Voluntário, a defesa lastreia este procedimento (ou ausência de procedimento) também por meio de trecho do CPC<sup>3</sup> nº 07 abaixo:

168. Além disso, o CPC 07 traz orientação específica no sentido de que isenções ou reduções de tributo devem ser apresentados como receitas para serem confrontados com o valor que seria devido do tributo em operação normal (não beneficiada por isenção ou redução). Confira-se:

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. (g.n.)

169. Logo, considerando que os benefícios fiscais em questão dizem respeito a redução da base de cálculo ou isenção de ICMS e reduzem a sua despesa com o referido tributo em comparação ao valor que deveria ser recolhido caso se tratasse de uma operação sem benefício fiscal, a Recorrente optou por tratá-los como receita em seu resultado, atendendo a orientação do CPC 07.

170. **Em conclusão:** tanto para o período de 2018 a 2020 quanto para 2021 a 2022 os benefícios fiscais consubstanciados em isenção ou redução de base de cálculo do ICMS compuseram a apuração do lucro líquido da Recorrente - o que foi devidamente evidenciado por meio dos registros contábeis competentes - e, por serem equiparados a subvenção para investimentos, estavam aptos a serem excluídos do IRPJ e CSLL dado que contabilizados em conta de reserva no patrimônio líquido.

A despeito do fato de que o trecho do CPC 07 se referir à subvenção na forma de benefício fiscal de **Imposto sobre a Renda** e **em área incentivada**, e não ICMS, este trecho colacionado no Recurso Voluntário reforça a necessidade de se registrar a receita da subvenção em conta equivalente como contrapartida, o que não ocorreu no presente caso.

A empresa, portanto, não incluiu o valor da subvenção no lucro líquido contábil, mas procedeu à exclusão desse mesmo valor na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, via e-Lalur/e-Lacs. Tal conduta resulta em exclusão indevida, à medida que não se observa o atendimento às condições estabelecidas no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, especialmente no que diz respeito à efetiva tributação da subvenção no resultado e sua posterior destinação a reserva de lucros.

Apenas as subvenções efetivamente reconhecidas como receitas contábeis, e não distribuídas aos sócios, podem ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. No caso em análise, houve uma simulação de reconhecimento contábil, sem impacto contábil real, de modo que não se configura o direito à exclusão realizada.

<sup>3</sup>[https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/regulados/normascontabeis/cpc/CPC\\_07\\_R1\\_rev\\_12.pdf](https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/regulados/normascontabeis/cpc/CPC_07_R1_rev_12.pdf)

O próprio argumento da defesa demonstra que não houve qualquer contabilização da subvenção em conta de resultado quando afirma que a receita de subvenção estaria no próprio montante do faturamento, na medida que o benefício fiscal reduziu a despesa de ICMS. E esta dedução, pela teoria contábil, se classificaria, segundo a defesa, como receita, na forma de “ausência de saída”:

“195. Dessa forma, já se mostra evidente que, ao contrário do que alegou a Autoridade Fiscal nas fls. 14 e 15 do RF e a DRJ nas fls. 22, 28 e 29 do acórdão recorrido, a Recorrente possui, sim, efetivas despesas com o ICMS e, por conseguinte, qualquer redução em tais despesas (por isenções ou reduções de base de cálculo, por exemplo) terá um efeito de receita no seu resultado, o qual deverá ser neutralizado na apuração do lucro real, por se tratar de subvenção para investimento, nos termos do já mencionado artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

196. É importante observar que o entendimento exposto e exemplificado acima, de que **a redução de uma despesa gera um efeito de receita no resultado**, está expressamente previsto em Pronunciamento do CPC.

97. Com efeito, na redação do Pronunciamento Técnico CPC 00 (“CPC 00”), que traz a estrutura conceitual e definições de elementos presentes nas demonstrações contábeis, há, entre esses elementos, o conceito de receita, veja-se:

Item discutido no Capítulo 1	Elemento	Definição ou descrição
Recurso econômico	Ativo	Recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados. Recurso econômico é um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos.
Reivindicação	Passivo	Obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados.
	Patrimônio líquido	Participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.
Alterações em recursos econômicos e reivindicações, refletindo o desempenho financeiro	Receitas	Aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumento no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio.
	Despesas	Reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio.
Outras alterações em recursos econômicos e reivindicações	–	Contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio e distribuições a eles.
	–	Troca de ativos ou passivos que não resultam em aumentos ou reduções no patrimônio líquido.

198. Conforme se depreende do reproduzido acima, **a definição conceitual de receita compreende também as reduções nos passivos**, tais como reduções em contas de passivo circulante, abrangendo, conseqüentemente, **reduções em conta** de obrigações fiscais e/ou **conta de impostos (no caso: ICMS)**.

199. Assim, equivocou-se a DRJ quando afirmou nas fl. 22 do acórdão recorrido que a subvenção é um “recebimento de recursos”, uma vez que a subvenção

pode ser consubstanciar em redução de passivos de ICMS e se configurar como receita ainda que não haja “entrada” de recursos na empresa, mas sim uma “ausência de saída”.

Contrariando este argumento da defesa, vemos que o item 09 do CPC 07 que afirma que contabilização da subvenção não é influenciada pela modalidade do benefício fiscal:

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

A necessidade do tratamento da subvenção como uma receita, redutora da despesa do tributo está descrita no item 12 do CPC 07:

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

Logo, mesmo aquilo que a recorrente chama de “ausência de saída” exige o reconhecimento como receita.

A defesa afirma que houve registro na conta Reserva de Incentivos Fiscais, e que não teria ocorrido distribuição de lucros aos sócios, o que seria suficiente para o atendimento do disposto no artigo 30 da lei 12.973/2014.

De fato, há registros nesta conta. Mas estes lançamentos apenas corroboram o acerto da autoridade fiscal de que houve um engenharia contábil, com o uso de lançamentos circulares.

Na imagem abaixo vemos, por exemplo, que o valor de R\$ 22.603.268,79 foi registrado na mesma conta a débito e a crédito no mesmo dia 31/12/2020. O histórico do lançamento afirma se tratar de reserva de incentivo fiscal limitado ao lucro de 2018. Por meio de indicações (setas) mostramos que todos os valores de subvenções foram creditados e debitados na mesma conta, tal como afirmou a autoridade fiscal:

Entidade: RURAL BRASIL S.A.  
 Período da Escrituração: 01/10/2020 a 31/12/2020 CNPJ: 14.947.900/0001-55 Número de Ordem do Livro: 10  
 Período Selecionado: 01 de Outubro de 2020 a 31 de Dezembro de 2020

Conta Selecionada: 2921030006 - RESERVAS DE INCENTIVOS FISCAIS

Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
					Saldo Inicial --> 0,00	
31/12/2020	Constituição da Reserva de Incentivo Fiscal Referente a Outubro/Novembro/Dezembro 2020 (R\$ 13.764.890,82) E DE OUT A DEZ 2020 (R\$ 24.123.967,00)	31820293	R\$ 76.736.464,38			
31/12/2020	TRANSFERENCIA DO LUCRO REMANESCENTE PARA RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	31911172		R\$ 4.383.498,13		
31/12/2020	TRANSFERENCIA DO LUCRO REMANESCENTE PARA RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	31911172		R\$ 249.606,00		
31/12/2020	LUCRO DO PERÍODO PARA RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	31911218		R\$ 67.271.891,31		
31/12/2020	DIVIDENDOS MÍNIMOS 2020	31911638	R\$ 672.028,71			
31/12/2020	RECLASSIFICAÇÃO	31929668		R\$ 76.736.464,38		
31/12/2020	RESERVA DE INCENTIVO FISCAL LIMITADO AO LUCRO 2016	32058867		R\$ 26.067.833,22		
31/12/2020	RESERVA DE INCENTIVO FISCAL LIMITADO AO LUCRO 2017	32058867	R\$ 11.792.228,20			
31/12/2020	RESERVA DE INCENTIVO FISCAL LIMITADO AO LUCRO 2018	32058867	R\$ 3.747.756,01			
31/12/2020	RESERVA DE INCENTIVO FISCAL LIMITADO AO LUCRO 2019	32058867	R\$ 22.603.268,79			
31/12/2020	RESERVA DE INCENTIVO FISCAL LIMITADO AO LUCRO 2016	32058867	R\$ 26.067.833,22			
31/12/2020	RESERVA DE INCENTIVO FISCAL LIMITADO AO LUCRO 2017	32058867		R\$ 11.792.228,20		
31/12/2020	RESERVA DE INCENTIVO FISCAL LIMITADO AO LUCRO 2018	32058867	R\$ 3.747.756,01			
31/12/2020	RESERVA DE INCENTIVO FISCAL LIMITADO AO LUCRO 2018	32058867	R\$ 22.603.268,79			
31/12/2020	DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS 2017 - 2019	32058867	R\$ 16.503.085,64			
31/12/2020	DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS 2017 - 2019	32058867	R\$ 6.196.603,00			
31/12/2020	DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS 2017 - 2019	32058867	R\$ 5.781.655,31			
31/12/2020	DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS 2017 - 2019	32058867		R\$ 16.503.085,64		
31/12/2020	DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS 2017 - 2019	32058867		R\$ 6.196.603,00		
31/12/2020	DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS 2017 - 2019	32058867		R\$ 5.781.655,31		
31/12/2020	DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS 2020	32058867		R\$ 5.315.913,51		
31/12/2020	DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS 2020	32058867		R\$ 5.832.952,45		

Ademais, há lançamentos de distribuição de dividendos mínimos à débito desta conta (R\$ 672.028,71), contrariando a afirmação da recorrente de que não houve distribuição de lucros.

Assim, mantenho o lançamento fiscal, reconhecendo a correção da glosa efetuada pela fiscalização quanto à exclusão indevida da subvenção de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

#### DA CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO

A recorrente se insurge no seu Recurso Voluntário contra o lançamento da multa decorrente recolhimento de estimativas de estimativas em vista das glosas realizadas na autuação fiscal.

A base legal encontra-se na lei 9430/1996, artigo 44:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - De 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - De 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) **na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado**, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a

contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

Recorrente defende que não seria cabível a sua exigência, aderindo à tese da impossibilidade da incidência concomitante da multa isolada pelo não recolhimento de estimativa (art. 44, II, a da lei 943/1996), e da multa de ofício pelo não recolhimento de IRPJ/CSLL apurado ao final do período de apuração (inciso I do mesmo artigo 44).

Alega-se a aplicação do critério da consunção, pois a infração de não recolher uma estimativa é meio de execução da etapa final, ou seja, o recolhimento do tributo ao final do ano-calendário.

Com o devido respeito aos que assim entendem, este relator não vislumbra qualquer óbice na aplicação simultânea das duas multas. Trata-se de infrações distintas e a lei não impede concomitância das duas multas, por dois motivos. O primeiro é porque não há qualquer previsão expressa na lei neste sentido. E a segunda é que a própria alínea “b” do inciso II do artigo 44 da lei 9430/1996 foi redigida prevendo todas estas hipóteses.

Explico.

A alínea b do inciso II do artigo 44 da lei 9430/1996 prevê a multa “**ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social”.

O termo “ainda que” é usado para expressar que algo acontece apesar de outras circunstâncias ou condições. Como exemplo pode utilizar a própria alínea “b” do inciso II do artigo 44, quando afirma que a multa isolada é devida “**ainda que**” **tenha sido apurado prejuízo fiscal....**”

A legislação tributária estabelece que a multa por falta de recolhimento da estimativa mensal é imposta independentemente da existência de lucro ou prejuízo fiscal no período. Isso significa que, mesmo que a empresa tenha prejuízo, a obrigação de recolher a estimativa mensal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) persiste. A norma legal não faz distinção entre situações de lucro ou prejuízo, tratando a antecipação do pagamento como um dever instrumental do contribuinte.

Ademais, a Súmula CARF nº 105<sup>4</sup>, que veda a cumulação de ofício e a multa isolada não se aplica à fatos geradores ocorridos após as alterações legislativas promovidas pela Medida Provisória nº 351, convertida na Lei nº 11.488.

Portanto, a multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 é exigível na ausência ou na presença de lucro tributável ao final do ano-calendário.

Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal

<sup>4</sup> Súmula CARF 105: "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício"

expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2.

#### DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral – relator.