



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>17095.722388/2024-70</b>                          |
| <b>RESOLUÇÃO</b>   | 1102-000.406 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 26 de maio de 2026                                   |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | USINA SANTA ISABEL S/A                               |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso voluntário em diligência à unidade de origem, nos termos do voto do Relator.

*Assinado Digitalmente*

Gabriel Campelo de Carvalho – Relator

*Assinado Digitalmente*

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Cristiane Pires Mcnaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Lizandro Rodrigues de Sousa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ailton Neves da Silva.

**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário relativo a autos de infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes aos anos-calendário de 2021 e 2022, lavrados em desfavor de contribuinte tributada pelo regime do lucro real.

O total lançado a título de IRPJ alcançou o montante principal de R\$ 51.387.885,25, e o total lançado a título de CSLL alcançou o montante principal de R\$ 18.499.638,68, ambos acrescidos da multa de ofício discriminada e de juros de mora. A existência de dois períodos de apuração em 2022 decorre de cisão parcial registrada na Escrituração Contábil Fiscal em 31 de agosto de 2022.

A ação fiscal teve por objeto a análise das exclusões promovidas pela contribuinte nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a título de subvenções para investimento. A fiscalização examinou a Escrituração Contábil Digital (ECD), a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) Parte A, o Livro de Apuração da CSLL (LACS) Parte A, as planilhas de memória de cálculo apresentadas pela contribuinte e as notas fiscais eletrônicas correspondentes às operações beneficiadas, valendo-se de Termos de Constatação e Intimação Fiscal para colher esclarecimentos e documentos do sujeito passivo no curso do procedimento.

As exclusões decorriam de três benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de São Paulo. O primeiro consistia na redução da base de cálculo do imposto nas operações internas com açúcar cristal, prevista no inciso V do artigo 3º do Anexo II do Regulamento do ICMS estadual, de modo que a carga tributária resultasse no percentual de sete por cento, com amparo no Convênio ICMS 128/94.

O segundo consistia no diferimento do ICMS incidente sobre as operações com etanol anidro combustível, previsto no artigo 419 do mesmo regulamento. O terceiro consistia em crédito outorgado de ICMS concedido aos produtores de etanol hidratado combustível, instituído em 2022, este último excluído da glosa pela própria fiscalização ao reconhecer sua natureza de grandeza positiva submetida a regime jurídico diverso.

Relativamente a esses benefícios, a contribuinte havia impetrado três mandados de segurança perante a Justiça Federal. No mandado de segurança nº 5002979-39.2020.4.03.6106, impetrado em 2020, postulou o reconhecimento do direito de excluir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a diferença decorrente da redução de base de cálculo do ICMS sobre o açúcar, obtendo medida liminar.

No mandado de segurança nº 5002212-64.2021.4.03.6106, impetrado em 2021, postulou o mesmo reconhecimento quanto à redução de base de cálculo do açúcar e, ainda, quanto ao diferimento do etanol anidro combustível, obtendo inicialmente medida liminar.

No mandado de segurança nº 5003896-87.2022.4.03.6106, impetrado em 2022, postulou o reconhecimento do direito de não incluir o crédito outorgado do etanol hidratado nas bases de cálculo dos tributos federais, com amparo no precedente do EREsp nº 1.517.492/PR, matéria estranha à controvérsia ora examinada.

A fiscalização sustentou a glosa em dois fundamentos principais. O primeiro residia na ausência de demonstração de que os benefícios teriam sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, entendendo a autoridade lançadora que a inclusão do parágrafo quarto no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 pela Lei Complementar nº 160/2017 não revogou as exigências do caput do dispositivo.

O segundo residia na constatação de que as receitas decorrentes dos benefícios não teriam sido reconhecidas nos registros contábeis do sujeito passivo de forma a integrar o lucro contábil, razão pela qual não poderiam ser dele excluídas.

Para sustentar o segundo fundamento, a autoridade fiscal descreveu pormenorizadamente a sistemática de escrituração adotada pela contribuinte. Na redução de base de cálculo, a contribuinte debitava a conta de ICMS sobre vendas por valor fictício correspondente à alíquota de dezoito por cento e creditava a conta de subvenção governamental por valor fictício correspondente a onze por cento, de modo que o resultado na conta de impostos sobre vendas e serviços correspondia ao ICMS efetivamente destacado nas notas fiscais, à alíquota de sete por cento.

No diferimento, a contribuinte debitava a conta de ICMS sobre vendas por valor fictício de vinte e cinco ou dezoito por cento e creditava a conta de subvenção por valor idêntico, anulando-se reciprocamente os lançamentos, uma vez que não houve destaque de ICMS nas notas fiscais.

A autoridade fiscal concluiu que essa metodologia não resultava no reconhecimento de qualquer receita adicional, sendo os valores escriturados na conta de subvenção governamental considerados fictícios, porquanto não houve apropriação efetiva nem ingresso que acarretasse aumento patrimonial.

Demonstrou, mediante quadros comparativos, que a receita líquida apurada permanecia idêntica com ou sem a contabilização da suposta subvenção, do que extraiu a conclusão de que tais valores não integravam o lucro contábil e, por conseguinte, não comportavam exclusão na apuração do lucro real.

Parte das exclusões glosadas decorria de erros nas planilhas de memória de cálculo apresentadas pela contribuinte, consistentes na inclusão de notas fiscais com códigos fiscais de operação incompatíveis com o benefício, na consideração em duplicidade de notas fiscais dos meses de janeiro e fevereiro de 2022 e na inclusão indevida de valores relativos ao Reintegra e ao crédito outorgado. Reconhecidas tais falhas pelo sujeito passivo, as bases de cálculo correspondentes foram segregadas como matéria incontroversa.

O auto de infração foi lavrado em novembro de 2024, com ciência ao sujeito passivo por meio eletrônico na mesma data. Não há imputação de responsabilidade solidária a terceiros, figurando como sujeito passivo exclusivamente a pessoa jurídica autuada.

Cientificada, a contribuinte apresentou impugnação tempestiva. Quanto aos valores decorrentes dos erros de planilha apurados pela fiscalização, reconheceu-os como exclusões indevidas resultantes de lançamento em duplicidade e de inclusão de notas fiscais incompatíveis, apurando o IRPJ e a CSLL correspondentes com os dados do auto e procedendo ao recolhimento com redução de cinquenta por cento da multa, conforme facultado para pagamento em até trinta dias da ciência.

Em petição posterior, comunicou inconsistência no cálculo do IRPJ reconhecido como devido, apresentando demonstrativo de cálculos e comprovante complementar de recolhimento.

No mérito, a contribuinte delimitou que as exclusões contestadas referem-se a duas subvenções, a redução de onze por cento da base de cálculo do ICMS sobre o açúcar cristal, prevista no artigo 3º do Anexo II do Regulamento do ICMS estadual e amparada no Convênio ICMS 128/94, e o diferimento do ICMS sobre o etanol anidro combustível, previsto no artigo 419 do mesmo regulamento.

Sustentou que o agente fiscal apoiou a glosa no artigo 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017 e na Solução de Consulta COSIT nº 108/2021, e que os requisitos para a exclusão foram pacificados pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Tema 1.182, julgado sob o rito dos recursos repetitivos.

Reproduzindo as três teses fixadas no Tema 1.182, a contribuinte sustentou que a segunda delas afasta diretamente o primeiro fundamento da autuação, porquanto firmou que, para a exclusão dos benefícios de ICMS, entre os quais a redução de base de cálculo e o diferimento, não se deve exigir a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Argumentou que a exigência fiscal de comprovação prévia de tal estímulo contraria a tese vinculante, dado que a verificação da destinação dos valores se faz posteriormente, conforme o uso dado pelo contribuinte, observados a contabilização em reserva de lucros e os limites do parágrafo segundo do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

A respeito dos requisitos remanescentes, a contribuinte ressaltou que o próprio agente fiscal constatou estarem as subvenções registradas em contas de reserva de lucros, sem tecer qualquer reparo quanto à destinação a elas conferida.

Acrescentou que deu aos valores a destinação prevista em lei, mediante aumento do capital social aprovado em assembleia geral extraordinária de acionistas realizada em outubro de 2024, em conformidade com o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, de modo a afastar a hipótese de tributação por destinação diversa prevista no parágrafo segundo do mesmo artigo.

Quanto ao segundo fundamento da autuação, de ordem contábil, a contribuinte sustentou que deve ser afastado o entendimento de que a subvenção para investimento necessariamente reflete na receita.

Argumentou que esse reflexo ocorre apenas nos chamados benefícios fiscais positivos, como o crédito presumido e o crédito outorgado, ao passo que nos benefícios negativos, como a redução de base de cálculo e o diferimento, a subvenção não transita pela receita, característica inerente à sua natureza que não pode ser convertida em requisito impeditivo da exclusão não previsto em lei.

Para amparar essa distinção, a contribuinte invocou que a diferenciação entre benefícios positivos e negativos foi o mérito central do Tema 1.182, transcrevendo trechos do voto do Ministro Herman Benjamin, segundo o qual os benefícios de natureza negativa, notadamente a isenção e a redução da base de cálculo do ICMS, jamais integram a receita do contribuinte beneficiado, e do voto do Ministro relator Benedito Gonçalves, no sentido de que os demais benefícios de ICMS, embora não excluídos automaticamente, comportam dedução desde que observadas as exigências legais do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 e dos artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017. Concluiu que a segunda tese se aplica à redução de base de cálculo e ao diferimento, por constarem expressamente de sua redação.

Subsidiariamente, a contribuinte requereu a exclusão da multa com fundamento no parágrafo segundo do artigo 63 da Lei nº 9.430/96, sustentando que as liminares deferidas nos mandados de segurança nº 5002979-39.2020.4.03.6106 e nº 5002212-64.2021.4.03.6106 autorizaram a exclusão dos benefícios das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e que o lançamento as teria desconsiderado, do que decorreria a interrupção da incidência da multa desde a concessão das medidas judiciais.

A DRJ julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente o crédito tributário relativo à parte litigiosa, ressaltando os valores incontroversos já segregados. O Acórdão proferido recebeu a ementa transcrita a seguir:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2021, 2022 BENEFÍCIO FISCAL RELATIVO AO ICMS. REQUISITOS LEGAIS DE DEDUTIBILIDADE. NÃO ATENDIMENTO.

Não atendidos os requisitos de dedutibilidade das subvenções previstos na legislação vigente à época dos fatos, válido o auto de infração.

EXCLUSÕES DO LUCRO REAL. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não havendo valores do benefício fiscal a integrar o lucro contábil do período, resta indevida a exclusão desses valores na apuração do lucro real.

DEMAIS TRIBUTOS. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL dele decorrente.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2021, 2022 FALTA OU AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO.

Apurada, em procedimento de ofício, falta ou ausência de recolhimento de tributos devidos, é de rigor o lançamento efetuado com multa de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou improcedente a impugnação por unanimidade e manteve integralmente o crédito tributário relativo à parte litigiosa, ressalvada a parcela incontroversa já segregada.

O fundamento inicial da decisão consistiu em afirmar que as subvenções para investimento que não se computam na determinação do lucro real são apenas aquelas concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e registradas em reserva de lucros.

A decisão sustentou que a inclusão do parágrafo quarto no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 pela Lei Complementar nº 160/2017 vedou a exigência de requisitos não previstos no próprio artigo, mas não revogou as condições constantes do caput, de sorte que a necessidade de concessão como estímulo permaneceria vigente.

Para amparar essa leitura, a decisão recorrida invocou o artigo 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017 e as Soluções de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação números 145, de 2020, e 108, de 2021, vinculantes no âmbito do julgamento administrativo.

Segundo tais atos, os benefícios de ICMS concedidos sem ônus ou dever ao subvencionado, de forma incondicional ou sob condições não relacionadas à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não atendem aos requisitos do artigo 30.

A DRJ acrescentou que o julgador de primeira instância está vinculado às normas e aos atos da administração tributária por força do artigo 116 da Lei nº 8.112/1990 e do artigo 17 da Portaria ME nº 20/2023, devendo limitar-se a aplicá-los sem emitir juízo sobre sua validade.

Ao enfrentar a natureza dos benefícios em concreto, a decisão sustentou que a redução da base de cálculo do ICMS sobre o açúcar configura política social destinada a reduzir os preços ao consumidor final, e não incentivo à indústria, de modo que não acarretaria, por si só, lucro adicional ao sujeito passivo.

Quanto ao diferimento, afirmou tratar-se de mera postergação do recolhimento, e não de redução do imposto devido, do que resultaria não acréscimo, mas diminuição da receita bruta, já que o valor do ICMS não é incluído no preço de venda. Concluiu, em ambos os casos, pela ausência do requisito de estímulo previsto no caput do artigo 30.

A decisão recorrida desenvolveu, em seguida, o segundo fundamento, de ordem contábil, reproduzindo a sistemática de escrituração apurada pela fiscalização. Demonstrou, mediante quadros comparativos relativos a 2021 e replicados para 2022, que a receita líquida apurada permanece idêntica quer se contabilize a suposta receita de subvenção, quer não se

contabilize, porquanto o crédito fictício na conta de subvenção é anulado pelo débito igualmente fictício na conta de ICMS sobre vendas.

Daí extraiu que a suposta receita de subvenção não integra o lucro contábil apurado e, não o integrando, não pode dele ser excluída na determinação do lucro real, pois não há grandeza positiva a deduzir.

A DRJ afastou, ainda, a aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 07 ao benefício de redução de base de cálculo, ao entendimento de que tal benefício não se enquadra nos conceitos de assistência governamental nem de subvenção governamental ali definidos, situando-se fora do alcance do pronunciamento.

Consignou que os itens 38D e 38E desse pronunciamento referem-se a tributo direto, de natureza distinta do ICMS, tributo indireto cujo ônus é suportado pelo consumidor final. Invocou, também, o Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 9101-003.171, segundo o qual a caracterização da subvenção exige mecanismos claros de controle e escrituração que reflitam a aplicação dos recursos em ativo, em montante proporcional às transferências recebidas.

Em reforço, a decisão transcreveu manifestação doutrinária no sentido de que a exclusão pretendida configuraria exclusão em duplicidade, dado que o benefício de ICMS, por força da sistemática de cálculo por dentro do imposto estadual, já teria operado seu impacto na apuração dos tributos federais, de modo que nova exclusão na determinação do lucro real importaria dupla redução da base.

Quanto à interpretação do Tema 1.182, a DRJ adotou leitura centrada na primeira tese, segundo a qual seria impossível excluir os benefícios de ICMS, salvo quando atendidos os requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 e dos artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017, requisitos que reputou não preenchidos.

Quanto ao pedido subsidiário de afastamento da multa, a decisão o rejeitou por duas razões. Sustentou, primeiro, que o lançamento não contrariou as liminares, uma vez que os valores tratados como subvenção não compõem o lucro contábil nem integram as bases de cálculo dos tributos federais, de sorte que não haveria descumprimento da ordem de não os incluir.

Consignou, ademais, que o mandado de segurança nº 5002212-64.2021.4.03.6106 teve o pedido julgado improcedente, com denegação da segurança em julho de 2024, e os autos sobrestados até o julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), do Tema 843 da repercussão geral, relativo à inclusão de créditos presumidos de ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Esclareceu, por fim, que a multa lançada foi a de ofício, prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, e não a multa de mora a que se refere o pedido da contribuinte, e que o lançamento de CSLL acompanha o decidido quanto ao IRPJ por decorrência, segundo jurisprudência reiterada do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Irresignada com a decisão, a contribuinte interpôs recurso voluntário tempestivo, no qual reitera os fundamentos da impugnação quanto à aplicação do Tema 1.182 e à natureza

dos benefícios negativos, acrescentando elementos não desenvolvidos na fase anterior. Invoca o artigo 99 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que determina a reprodução obrigatória das decisões definitivas de mérito do STJ proferidas sob o rito dos recursos repetitivos, e colaciona acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e de turmas ordinárias que teriam reconhecido a possibilidade de exclusão dos benefícios negativos sem exigência de demonstração de estímulo à implantação ou expansão.

Em acréscimo, a recorrente alega comprovar a destinação dada aos valores registrados em reserva, apontando que a conta de reserva de incentivos fiscais foi capitalizada mediante aumento do capital social no montante de R\$ 389.620.000,00, aprovado em assembleia geral extraordinária realizada em outubro de 2024, com o que pretende demonstrar o atendimento integral das condições do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. Refuta, ainda, o argumento contábil da decisão recorrida, sustentando que a ausência de reflexo na receita é própria dos benefícios negativos e não pode ser erigida em requisito não previsto em lei.

Por fim, a recorrente suscita questão não tratada na fase de impugnação, relativa a erro na imputação dos pagamentos efetuados sobre a parcela incontroversa. Aponta divergência entre os valores efetivamente recolhidos a título de IRPJ e de CSLL e os valores registrados como extintos nos componentes do processo no sistema de controle da administração tributária, atribuindo a diferença a erro interno de alocação, e não a insuficiência de recolhimento, pelo que requer a correção da imputação. Mantém o pedido subsidiário de afastamento da multa com fundamento no parágrafo segundo do artigo 63 da Lei nº 9.430/96.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho, Relator.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo, eis que a contribuinte foi cientificada do acórdão recorrido em 4 de setembro de 2025 e apresentou a peça recursal em 30 de setembro de 2025, dentro do prazo legal previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

### *Da necessidade de conversão do julgamento em diligência*

A análise do recurso voluntário pressupõe a apreciação, como questão prejudicial cognoscível de ofício, da eventual concomitância entre o contencioso administrativo e o processo judicial, nos termos da Súmula CARF nº 1, de observância vinculante.

Consta dos autos a informação de que a contribuinte impetrou mandados de segurança perante Varas Federais de São José do Rio Preto, relativos a benefícios fiscais de ICMS e à pretensão de excluí-los das bases de cálculo dos tributos federais.

Para o exame da concomitância importam, especificamente, o Mandado de Segurança nº 5002979-39.2020.4.03.6106, que tem por objeto a redução de base de cálculo do ICMS sobre o açúcar, e o Mandado de Segurança nº 5002212-64.2021.4.03.6106, que tem por objeto a mesma redução e ainda o diferimento do ICMS sobre o etanol anidro combustível.

São esses os benefícios efetivamente glosados no lançamento e veiculados no recurso voluntário, de sorte que a delimitação precisa do objeto de cada ação, indispensável ao exame da identidade entre a matéria judicializada e a discutida no contencioso administrativo, depende da leitura direta dos pedidos formulados pela impetrante e das causas de pedir neles deduzidas.

As informações disponíveis sobre essas ações decorrem essencialmente da descrição constante do relatório fiscal e do acórdão recorrido, sem que figurem nos autos as cópias integrais das respectivas petições iniciais ou documento oficial e atualizado quanto ao estado processual de cada feito.

Acrescente-se que o acórdão recorrido faz menção a decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região denegando a segurança no Mandado de Segurança nº 5002212-64.2021.4.03.6106 e ao subsequente sobrestamento dos autos até o julgamento do Tema 843 do Supremo Tribunal Federal, circunstâncias cuja confirmação e atualização repercutem diretamente sobre o cabimento e o alcance da preliminar de concomitância, bem como sobre eventual exame da multa.

Os elementos disponíveis sugerem, portanto, que a solução mais adequada é converter o julgamento em diligência, a fim de que a unidade de origem providencie a juntada de elementos documentais oficiais que permitam o exame seguro da matéria.

### **Dispositivo**

Voto por converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem providencie a juntada aos autos das cópias integrais das petições iniciais dos Mandados de Segurança nº 5002979-39.2020.4.03.6106 e nº 5002212-64.2021.4.03.6106, bem como de Certidão Narratória ou Certidão de Objeto e Pé atualizada de cada uma das referidas ações, com posterior retorno dos autos a este colegiado para prosseguimento do julgamento.

É como voto

*Assinado Digitalmente*

**Gabriel Campelo de Carvalho**

RESOLUÇÃO 1102-000.406 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 17095.722388/2024-70

DOCUMENTO VALIDADO