



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.722525/2024-76
ACÓRDÃO	1402-007.796 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	QUALICICLO AGRICOLA S/A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2020, 2021, 2022

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 mandatório 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.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 108.

Nos termos da Súmula CARF 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. EXIGÊNCIA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que serão aplicadas as seguintes multas. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, conhecer do Recurso Voluntário e a ele negar provimento, mantendo integralmente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Ricardo Piza Di Giovanni e Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, que votaram pelo provimento do Recurso Voluntário. Fica designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Zedral.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Zedral – Redator designado

Assinado Digitalmente

Sandro de Vargas Serpa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros, Alexandre labrudi Catunda , Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Gustavo de Oliveira Machado (substituto integral) e Sandro de Vargas Serpa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração relativo ao IRPJ e à CSLL dos períodos de apuração compreendidos nos anos-calendários de 2020 a 2022,

A principal questão a se enfrentar consiste em conhecer quais tipo de benefícios de ICMS estão abarcados pelo disposto no art. 30 da Lei 12.973, de 2014, e quais os eventuais requisitos e limites impostos pela legislação.

A Autoridade Fiscal entendeu que toda a exclusão legalmente permitida na apuração do lucro tributável, base de cálculo do IRPJ e CSLL, necessita, incondicionalmente, que haja efetivo acréscimo patrimonial ao beneficiário da isenção ou redução da base de cálculo de ICMS.

A Recorrente se opõe a essa tese, defendendo que todo e qualquer benefício fiscal de ICMS, concedido pelos entes estaduais, deve ser qualificado como subvenção para investimento e, se os valores forem mantidos em conta de reserva do patrimônio líquido, não podem ser levados à tributação de IRPJ e CSLL.

Segue abaixo os autos de infração:

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL		
INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS A TÍTULO DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS		
Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Relatório Fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2020	59,425,270,38	75,00
31/12/2021	70,250,348,75	75,00
31/12/2022	15,812,072,63	75,00

MULTA OU JUROS ISOLADOS	
INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA	
Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme Relatório Fiscal anexo.	
Fato Gerador	Multa
31/03/2020	65,951,71
30/06/2020	48.448,35
31/07/2020	42.483,12
31/08/2020	350.825,38
30/09/2020	292.342,39
31/10/2020	341.005,13
30/11/2020	195.011,63
31/12/2020	239.586,84
31/03/2021	43.397,76
30/09/2021	432.966,65
31/10/2021	809.905,21
30/11/2021	233.750,04
31/12/2021	425.225,34
31/01/2022	120.250,55
28/02/2022	178.785,34
31/03/2022	463.402,64
30/04/2022	118.823,19
30/09/2022	163.611,00
31/10/2022	406.811,03
30/11/2022	320.128,80
31/12/2022	192.696,53

Na descrição dos fatos, a autoridade fiscal fundamenta que a autuada excluiu indevidamente das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos períodos de apuração em questão, isenções e reduções de base de cálculo de ICMS concedidas pelos entes estaduais de forma genérica. Em suas palavras:

34. Conforme mencionado no item 28, os incentivos de ICMS de isenção e redução da base de cálculo concedidos à QUADRICICLO AGRICOLA S/A. foram de forma genérica, ou seja, têm a característica de não agregar patrimônio à empresa beneficiária. O Estado não lhes transfere recursos ou concede créditos. Simplesmente renuncia a parte da arrecadação para que o consumidor final se beneficie com a redução do preço. Mesmo que a redução do ICMS vise incentivar setores econômicos específicos, como o agronegócio, não significa que o destinatário final do benefício seja o contribuinte contemplado com a redução da base de cálculo ou da alíquota.

Utilizando-se do raciocínio adotado pelo STF no RE 574.706/PR, com repercussão geral, de que o imposto estadual não integra a receita bruta (faturamento) das empresas, a fiscalização argumentou:

37. Nesse sentido, considerando que o efeito da isenção e da redução de ICMS é a redução de carga tributária para o consumidor final, resultando na redução no valor da mercadoria, a desoneração feita pelo estado-membro não configura benefício fiscal para o contribuinte, não deve compor sua receita bruta ou gerar uma obrigação de repasse de tributo ao estado, não gerando qualquer renda para este, não configurando, portanto, uma subvenção. Por fim, a isenção e a redução de ICMS não alteram a apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL. Portanto, não se pode excluir do lucro líquido algo que não o compõe, conforme disposto no inciso II do art. 261 do RIR/2018 (Regulamento do Imposto de Renda), in verbis:

Passando à análise de como a contribuinte escritura esses benefícios fiscais de ICMS em sua contabilidade, a autoridade fiscal explana o seguinte:

[...] na tentativa de registrar uma “receita” em sua contabilidade, o contribuinte, ao final de cada mês, escritura em sua contabilidade o valor do benefício fiscal concedido pelo Estado por meio de dois lançamentos:

42.1) a crédito em uma conta de passivo (21131010004 – I.C.M.S.), tendo como contrapartida a débito uma conta de despesa (31111010003 – I.C.M.S.) [...]

42.2) a débito na conta de patrimonial mencionada no item 42.1 (21131010004 – I.C.M.S.), tendo como contrapartida a crédito uma conta de receita (31111010004 - Receita de Subvenção Governamental) [...]

43. Assim, o contribuinte contabilizou os seguintes valores totais a título de receita de subvenção governamental na conta 31111010004 - Receita de Subvenção Governamental:

Ano-calendário	Valor
2020	59.425.270,38
2021	70.250.348,75
2022	87.685.301,85

44. É válido afirmar que essa obrigação de ICMS a pagar (21131010004 – I.C.M.S.) mencionada no item 42.1 é uma mera criação contábil, ou seja, são valores de passivo que nunca foram obrigações reais da empresa, por isso não se encontram destacados em notas fiscais, conforme demonstrado nos itens 40 e 41 acima.

45. Conforme lançamentos anteriores, o contribuinte primeiramente registrou em uma conta de passivo (21131010004 – I.C.M.S.), e, para anular este passivo fictício criado, o contribuinte encerrou esta conta com uma contrapartida à conta de receita (31111010004 - Receita de Subvenção Governamental).

46. Dessa forma, no final o contribuinte anulou matematicamente os efeitos patrimoniais entre as contas 31111010003 – I.C.M.S. e 21131010004 – I.C.M.S., portanto não havendo receita a excluir em seu LALUR/LACS.

47. Em resumo, é escriturado a débito em uma conta de despesa e a crédito a uma obrigação de ICMS a pagar, onde são escriturados os valores correspondentes aos incentivos fiscais de Redução de base de cálculo/isenção, ou seja, valores fictícios, tendo em vista que os valores do ICMS não foram destacados nas respectivas NF e não geraram obrigações a pagar para o contribuinte, como veremos no item abaixo:

ANO	Nº CONTA CONTÁBIL	NOME CONTA CONTÁBIL	D/C	DÉBITO	CRÉDITO
2020	31111010003	I.C.M.S.	D	59.425.270,38	
2020	21131010004	I.C.M.S.	C		59.425.270,38

48. No lançamento abaixo, o passivo fictício criado no lançamento acima é eliminado contabilmente com uma conta de receita:

ANO	Nº CONTA CONTÁBIL	NOME CONTA CONTÁBIL	D/C	DÉBITO	CRÉDITO
2020	21131010004	I.C.M.S.	D	59.425.270,38	
2020	31111010004	RECEITA DE SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL	C		59.425.270,38

[...]

50. Com estas sequências de lançamentos contábeis, conhecidas como fatos contábeis permutativos, houve apenas “danças” de valores contábeis, pois ao longo do ano-calendário, o valor total lançado nas contas contábeis 31111010004 - RECEITA DE SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL e 31111010003 - I.C.M.S. é o mesmo, ou seja, anulando-se matematicamente os valores apurados no encerramento do exercício, não afetando a apuração de resultado da empresa, ou seja, não houve nenhuma apuração de receita que afetasse o Lucro/Prejuízo do período, portanto nada a excluir no LALUR/LACS.

[...]

54. Conforme observamos nos itens acima, os benefícios usufruídos pela empresa não acarretam a transferência de recursos financeiros do poder público à empresa, não havendo a contabilização real de uma receita específica, mas apenas fictícia. Também não há contabilização de créditos para reduzir ICMS a pagar em contrapartida de conta de resultado, como ocorreria se estivessemos tratando de crédito presumido.

55. Portanto fica caracterizado mais uma vez que o benefício fiscal em tela não configura uma Subvenção para Investimento tendo em vista que NÃO houve transferência patrimonial conferido pelo ente tributante à fiscalizada (na condição de responsável tributário), de vez que a redução ou isenção do ICMS proporciona um impacto imediato – negativo, e não positivo – na formação do preço final do produto. Essa mecânica de concessão de benefício fiscal (redução ou isenção, de alíquota ou de base de cálculo) concretiza-se, geralmente, por meio de uma transferência de riqueza do ente público ao adquirente do bem (e não ao produtor/vendedor), com vistas a incentivar a cadeia de produção e comercialização, em outras palavras, beneficia o consumidor final, sendo este o objetivo do Estado e não simplesmente transferir riqueza ao produtor/vendedor.

A autoridade fiscal conclui que as exclusões do lucro real a título de redução de base de cálculo e isenção de ICMS são indevidas, pois esses benefícios, em seu entendimento, não se adequam ao art. 30 da Lei 12.973/14 e não se caracterizariam como subvenções para investimentos, sendo, em sua interpretação “impostos que não incidiram nas operações de circulação de mercadorias e não alteraram o seu lucro líquido”.

Considerando que as exclusões tidas como indevidas impactaram as estimativas de IRPJ e CSLL apuradas em balanço de suspensão ou redução para os meses dos anos-calendários 2020 a 2022, também foi lavrada multa isolada por recolhimento a menor dessas estimativas.

A Impugnação argumentou que a partir do momento em que a Lei Complementar 160/2017 produziu efeitos, todos os incentivos e benefícios fiscais de ICMS passaram a ser

qualificados como subvenções para investimento, podendo ser excluídos da apuração do IRPJ e da CSLL, desde que mantidos em Reservas do Patrimônio Líquido (requisito do art. 30 da Lei nº 12.973/2014), sendo vedado qualquer requisito ou condicionante adicional.

Fundamentou que não há nada na Lei nº 12.973/2014 que condicione a equiparação feita pela Lei Complementar 160/2017 ao fato de as reduções de base de cálculo e as isenções não serem “concedidas de forma genérica para todos os contribuintes que operem com os insumos agrícolas listados.

Abordando as teses fixadas pelo STJ no âmbito do Tema Repetitivo nº 1.182, a contribuinte defende que *a primeira tese referente ao tema repetitivo 1.182 consiste em que, conquanto não seja aplicável o EREsp nº 1.517.492 aos “benefícios negativos” de ICMS, esses valores podem ser excluídos das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, tal como fez a autuada, desde que cumpridos os requisitos do art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 (registro no Confaz) e do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 (registro dos valores relativos à subvenção em conta de reserva e não distribuição aos sócios).*

Alega que não remanescem dúvidas de que todos os benefícios negativos de ICMS podem ser excluídos da incidência de IRPJ e CSLL, desde que cumpridos os requisitos legais indicados acima, independentemente de se enquadrarem conceitualmente como subvenção de custeio ou de investimento, por força da equiparação promovida pela Lei Complementar nº 160/2017, a qual não bastasse ser clara, ainda foi reconhecida pelo STJ em caso julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos e que como se verifica da análise feita pelo STJ ao fixar a segunda tese, restou claro que não se deve exigir a comprovação de que os benefícios fiscais foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, pois este tipo de análise tornaria “inócua” a equiparação legal de todos os benefícios fiscais de ICMS a subvenções para investimento.

Aduziu que não há sentido em condicionar a exclusão sob debate (como fez o auto de infração) a circunstâncias não previstas na Lei nº 12.973/2014, como o caráter individual e restrito do benefício e que não há margem para concluir nada além de que o STJ, ao fixar a terceira tese do tema repetitivo 1.182, tão somente garantiu à Receita Federal a prerrogativa de averiguar se os valores decorrentes da exclusão benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL estão de fato registrados em conta de reserva de lucros, bem como se não foram distribuídos aos sócios.

Alegou que quaisquer outras exigências além das supracitadas são abusivas, o que torna o auto de infração afrontoso ao tema repetitivo 1.182, porque a autoridade autuante estaria inventando condições não previstas no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a fim de obstar a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

Na sequência, a contribuinte rechaçou a premissa adotada pela fiscalização de que as isenções e reduções de base de cálculo de ICMS que foram objeto de exclusão do lucro real não seriam subvenções, afirmando a própria legislação confere às isenções e reduções de base de

cálculo a natureza de subvenção e, por se tratarem in casu de benefícios relativos ao ICMS, a espécie de subvenção só pode ser de investimentos, sob pena de invalidação do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e decorrente ofensa às teses do tema repetitivo 1.182.

Argumentou que as próprias normas contábeis referentes às subvenções atestam que essas podem decorrer de acréscimo de rendimentos OU DA REDUÇÃO DE DESPESAS POR INCENTIVOS FISCAIS, conforme consta no item 29 do Pronunciamento Contábil CPC 07 e que é inválida e inverídica a ideia de que as isenções ou reduções de base de cálculo de ICMS não são subvenções para investimentos porque, em tese, favorecem apenas o consumidor final, sem beneficiar o contribuinte de direito, verdadeiro alvo no benefício fiscal (no caso, a autuada).

Alegou que o ICMS está sujeito ao chamado “efeito de recuperação”, que pode ser compreendido como o aumento do valor a ser recolhido na operação posterior à que se beneficiou de uma isenção ou redução de base de cálculo, decorrente da consequente diminuição dos créditos a serem apropriados por esse contribuinte (adquirente da mercadoria beneficiada) e que uma redução de ICMS em alguma etapa da cadeia ocasiona o aumento na etapa subsequente, uma vez que os créditos do adquirente da mercadoria com redução também são reduzidos, gerando, como se vê no exemplo abaixo, proveitos para o contribuinte de direito (alvo da subvenção) e ausência de quaisquer benefícios para o consumidor final:

Defendeu que o relatório verificação fiscal ignora que quando um benefício ou incentivo fiscal é considerado subvenção para investimento, o efeito financeiro e contábil é igual - seja um benefício de isenção, redução ou crédito presumido -. Por esse mesmo motivo, o § 4º do Convênio 190/17 considerou todos esses incentivos e benefícios fiscais - e não somente o crédito presumido.

Argumentou que se o efeito financeiro e contábil é idêntico independentemente da espécie do benefício analisado (seja isenção, redução, crédito presumido etc.) e se o crédito presumido realmente aumenta o patrimônio do contribuinte, logo só haveria como concluir que os incentivos de ICMS excluídos in casu também aumentam o patrimônio da autuada, resultando na falsidade da afirmação de que o verdadeiro beneficiário da norma é o consumidor final.

Por fim, considerando que consta no relatório fiscal menção no sentido de que as isenções e reduções de base de cálculo excluídas in casu não seriam subvenções para investimentos por não terem sido concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos reiterou que essa exigência também é descabida.

Argumentou que o precedente vinculante do STJ, especificamente na tese nº 2, é expresso no sentido de que, “Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL NÃO DEVE SER EXIGIDA A DEMONSTRAÇÃO DE CONCESSÃO COMO ESTÍMULO À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTOS ECONÔMICOS.

A defendente manifestou-se ainda quanto à forma de contabilização dos benefícios fiscais por ela adotada, que entende ser correta porque *não contabilizou as receitas de subvenção*

para se beneficiar de uma “engenharia matemática” ou para simular ter auferido receitas decorrentes dos benefícios fiscais do ICMS. Ela assim o fez porque há obrigatoriedade da contabilização das receitas de subvenção (relativas aos incentivos fiscais usufruídos pelo contribuinte) por força do item 38E do Pronunciamento Contábil CPC 07.

Justificou que seria justamente essa receita de subvenção que a autuada excluiu da sua apuração do IRPJ e da CSLL, após ter cumprido fielmente os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/14, isto é, após ter destinado os valores cabíveis para as contas de reservas de lucros ou incentivos fiscais (Doc06), sem jamais distribuí-los aos sócios.

Argumentou que consta também na Solução de Consulta COSIT nº 55/21 que “a prática mais comum na contabilização das subvenções é, de um lado, o reconhecimento de uma despesa equivalente à diferença entre o ICMS sobre vendas computado sem o recebimento da subvenção e o ICMS sobre vendas computado com o recebimento da subvenção, e do outro, o reconhecimento de uma receita de subvenção no mesmo montante da diferença apurada”.

Reforçando seus argumentos de que as exclusões realizadas não são indevidas, a impugnante defendeu que o auto de infração viola a IN RFB nº 2058/2021, porque “a contabilização adotada pela autuada está amparada Solução de Consulta COSIT nº 11/20 e na Solução de Consulta COSIT nº 55/21, sendo certo, ainda, que essa última envolvia empresa que, assim como a autuada, era beneficiada pelos incentivos fiscais amplos e “genéricos” estabelecidos pelo Convênio ICMS 100/97.” E porque consta na Solução de Consulta COSIT nº 11/20 que, “em observância ao que estipula o Pronunciamento Técnico CPC 07, as subvenções para investimento deverão sempre transitar por conta de resultado, sendo reconhecidas as receitas ao longo do período em que a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção”.

Em relação às penalidades aplicadas no auto de infração, a contribuinte aduziu que não é possível a cumulação da multa isolada com a multa de ofício, colacionando julgados do CARF e do STJ para robustecer sua tese.

A impugnante também se insurgiu contra a aplicação da multa de ofício de 75% e contra a incidência de juros de mora sobre ela.

A DRJ julgou improcedente a Impugnação.

O Recurso Voluntário manteve os argumentos da manifestação de inconformidade.

Conforme despacho de fls. 600, não ocorreu requisição dos autos para apresentação de contrarrazões pela PGFN, conforme dossiê 10040.000014/1016-22.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, sendo conhecido.

Trata-se de auto de infração relativo ao IRPJ e à CSLL dos períodos de apuração compreendidos nos anos-calendários de 2020 a 2022, sendo formalizado o lançamento de crédito tributário no montante de R\$ 28.067.249,12, a título de IRPJ e; R\$ 6.924.852,38, à título de CSLL, acrescidos de multas, juros e correção monetária até dezembro de 2024.

Na descrição dos fatos, a autoridade fiscal fundamenta que a autuada excluiu indevidamente das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL isenções e reduções de base de cálculo de ICMS concedidas pelos entes estaduais de forma genérica.

De acordo com o Relatório Fiscal do Auto de Infração, os fundamentos principais para a glosa dos créditos podem ser assim resumidos:

- (i) inexistência de subvenção para investimento nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e da LC nº 160/2017, uma vez que os benefícios fiscais de ICMS usufruídos pela Recorrente — consistentes em isenção e redução de base de cálculo — foram supostamente concedidos de forma genérica e não vinculados à implantação ou expansão de empreendimento econômico, além de não resultarem em efetiva transferência patrimonial à empresa; e
- (ii) utilização de lançamentos contábeis supostamente genéricos, com criação de passivos e receitas fictícias que se anularam contabilmente, sem impacto real no resultado do exercício, o que evidencia a inexistência de receita passível de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Segue abaixo detalhes sobre o Relatório Fiscal fls. 33-67:

15. Questionado a respeito das Leis Estaduais que autorizaram a contabilização de tais subvenções, o contribuinte informa que excluiu benefícios fiscais referente a redução de base de cálculo nas operações interestaduais e isenção de ICMS nas operações internas no ano-calendário de 2020 a 2022, e que são as seguintes legislações estaduais que julga de dado direito a exclusão da apuração de IRPJ/CSLL:

- *Convênios: Convênio nº 100/1997; e Convênio 106/2003.*

16. De início, cabe um breve histórico da legislação que rege a matéria, voltando à redação original do art. 30 da Lei 12.973/2014:

(...)

17. Em 2017, foi editada a Lei Complementar 160, com o intuito de resolver a guerra fiscal entre Estados, permitindo a celebração de convênio com vistas à convalidação de incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos à revelia do Confaz, em seu art. 10, bem como incluiu os §4º e 5º no art.30 da Lei 12.973/14, em seu art. 9º:

(...)

18. Os dispositivos legais referidos acima estabelecem o conjunto de definições e exigências que disciplinam o tratamento das subvenções para investimento na apuração do lucro real à época dos fatos.

19. A partir da edição da LC 160, muitos contribuintes passaram a excluir da apuração do lucro real, a título de subvenção para investimentos, todos os incentivos de ICMS a que faziam jus, inclusive benefícios de caráter geral, que não haviam sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, condição essa que permanecia no caput do art. 30 da Lei 12.973/14.

20. Do caput daquele artigo pode-se extrair que a subvenção para investimento tem como característica o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, assim como deve ser registrada em reserva de lucros. Caso contrário, seria desnecessário incluir na lei a expressão acima sublinhada. A previsão de exclusão do lucro real aplica-se, portanto, apenas a subvenções concedidas/utilizadas com esse objetivo.

21. O §4º equiparou os incentivos relativos ao ICMS às subvenções para investimento, desde que atendidos os requisitos previstos no próprio art. 30, e tão somente esses. Isso significa que subvenções para investimento podem ser concedidas também mediante isenção ou redução de ICMS, mas não se pode concluir que qualquer isenção ou redução de ICMS seja uma subvenção para investimento.

22. O §5º estabeleceu efeito retroativo à equiparação, para processos não definitivamente julgados. O art. 10 da LC 160 tratou dos incentivos de ICMS concedidos à revelia do Confaz. Como consequência, foi publicado o Convênio ICMS 190, de 2017. 23. Com o objetivo de interpretar as alterações promovidas no citado art. 30, a Solução de Consulta Cosit nº 145/2020 assim dispôs:

(...)

24. Conforme a Solução de Consulta, o enquadramento do benefício fiscal de ICMS como subvenção para investimento não é suficiente para permitir sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Pelo caput do art. 30 da Lei nº 12.934/2014, para que a subvenção para investimento tenha reflexos tributários na apuração do IRPJ e CSLL é necessário que ela seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico e que seja registrada em Reserva de Incentivos Fiscais.

25. Diante do conflito instaurado pelo advento da LC nº 160/2017, quanto aos requisitos necessários para que os benefícios fiscais relativos ao ICMS fossem considerados subvenções para investimentos, de forma a usufruir da exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL, o tema foi levado ao Judiciário, que em julgamento de recursos repetitivos (Tema 1.182), em 26/04/2023, **a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) considerou não ser possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – como redução de base de cálculo diminuição de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), salvo quando atendidos os requisitos previstos no artigo da Lei Complementar 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.** Para o colegiado, não se aplica a esses benefícios o entendimento

fixado no EREsp 1.517.492, que excluiu o crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. As teses fixadas pela Primeira Seção foram as seguintes:

(...)

26. Adicionalmente, em abril/2024 foram rejeitados os Embargos de Declaração que pleiteava a modulação dos efeitos da decisão, no sentido de que os requisitos legais firmados no julgamento fossem exigidos somente após a data do julgamento do Tema 1182, em 26/04/2023. Ou seja, tais requisitos sempre devem ser cumpridos para que se tenha direito à exclusão do benefício fiscal de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CS

27. Conclui-se que:

a) Benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento, desde que atendidos os requisitos previstos no art. 30, e tão somente esses. A equiparação se aplica, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados

b) Em se tratando de incentivos de ICMS instituídos à revelia do Confaz, até o início da vigência da LC 160/17, devem ser atendidas também as exigências de registro e depósito da documentação junto àquele Conselho.

c) As subvenções não serão computadas na determinação do lucro real, desde que atendidos os seguintes requisitos:

- Seja constituída reserva de lucros, cuja destinação está limitada ao aumento do capital social ou à absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal;*
- Os resultados oriundos do benefício fiscal sejam utilizados para a garantia da viabilidade do empreendimento econômico, sendo dispensada, entretanto, a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (Tema 1182-STJ).*

28. Voltando ao item 15, da análise das cláusulas dos dois Convênios (100/1997 e 106/2003) apresentados pelo contribuinte (legislação reproduzida na resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal), constata-se que nenhuma define algum requisito para que o contribuinte utilize a redução da base de cálculo e isenções, ou seja, não há dispositivos que determinem a aplicação das receitas obtidas na ampliação do empreendimento econômico. As reduções da base de cálculo e isenções são concedidas de forma genérica para todos os contribuintes que operem com os insumos agrícolas listados.. Tal fato é confirmado pelo contribuinte ao responder o item 2 do Termo de Início do Procedimento Fiscal.

29. Apesar da dispensa determinada no julgamento do Tema 1.182 pelo STJ, a exigência estabelecida no caput do art. 30, de que sejam concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, é um requisito jurídico com total amparo no plano econômico. Encontra fundamento na diversidade de objetivos e de formas de implementação dos incentivos fiscais.

30. O objetivo de incentivos pode ser o desenvolvimento de setores econômicos estratégicos, a redução de desigualdades regionais, a geração de empregos, a redução de desigualdades sociais pela redução de preços de bens essenciais, entre outros. 31. Também varia a forma como o incentivo é operacionalizado. Uma das formas é o financiamento subsidiado, com a efetiva transferência de recursos alcançados pelo poder público às empresas. Isso acarreta o reconhecimento de uma receita por parte das empresas. Há também o crédito presumido, amplamente utilizado nas legislações de IPI e ICMS, que acarreta a redução do imposto a recolher através do lançamento contábil de créditos. Essa redução do passivo tributário também tem como contrapartida conta de resultado e acréscimo patrimonial.

32. Mas nem todo incentivo acarreta o ingresso de recursos na empresa ou impacta seus resultados, pois pode ter como destinatário o consumidor final, beneficiado com a redução de preços decorrente da diminuição da despesa com tributos na cadeia produtiva. Nesse caso não há efeito patrimonial na empresa, pressupondo-se a neutralidade resultante da redução do tributo e da consequente redução do preço. É da natureza do incentivo.

33. Não se pode argumentar que a necessidade de haver acréscimo patrimonial seja requisito não previsto no art. 30 da Lei nº 12.973/14, o que estaria em desacordo com o § 4º do mesmo artigo. Trata-se de um pressuposto da existência de uma subvenção governamental para investimento. Não havendo acréscimo patrimonial decorrente do incentivo, o que se estaria excluindo da base de cálculo do IRPJ e da CSLL seria o resultado decorrente da atividade empresarial normal da empresa.

34. Conforme mencionado no item 28, os incentivos de ICMS de isenção e redução da base de cálculo concedidos à QUADRICICLO AGRÍCOLA S/A. foram de forma genérica, ou seja, têm a característica de não agregar patrimônio à empresa beneficiária. O Estado não lhes transfere recursos ou concede créditos. Simplesmente renuncia a parte da arrecadação para que o consumidor final se beneficie com a redução do preço. Mesmo que a redução do ICMS vise incentivar setores econômicos específicos, como o agronegócio, não significa que o destinatário final do benefício seja o contribuinte contemplado com a redução da base de cálculo ou da alíquota.

35. Tal tese vai ao encontro da linha de raciocínio adotada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 574.706/PR, com repercussão geral, que reafirmou a decisão exarada no RE 240.785 para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, por entender que o imposto estadual não integra a receita bruta (faturamento) das empresas.

36. Ora, se o ICMS devido numa operação de circulação de mercadoria não integra o faturamento das empresas, conforme fundamento adotado pelo STF em suas decisões, não é possível concluir o contrário em relação à parte exonerada. Então, não há dúvidas sobre quem suporta o ônus e, em contrapartida, é o real beneficiário dos incentivos fiscais objetivos do ICMS devido aos Estados: os consumidores. E por razões óbvias e lógicas, pois é característica intrínseca dos impostos sobre o consumo direcionar todo o impacto financeiro à população em geral. As empresas, por seu turno, são meras depositárias do ICMS devido aos Estados, entendimento consolidado do RE 574.706/PR.

37. Nesse sentido, considerando que o efeito da isenção e da redução de ICMS é a redução de carga tributária para o consumidor final, resultando na redução no valor da mercadoria, a desoneração feita pelo estado-membro não configura benefício fiscal para o contribuinte, não deve compor sua receita bruta ou gerar uma obrigação de repasse de tributo ao estado, não gerando qualquer renda para este, não configurando, portanto, uma subvenção. Por fim, a isenção e a redução de ICMS não alteram a apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL. Portanto, não se pode excluir do lucro líquido algo que não o compõe, conforme disposto no inciso II do art. 261 do RIR/2018 (Regulamento do Imposto de Renda), in verbis:

(...)

38. Neste ponto é importante uma análise da escrituração do benefício fiscal vinculado ao ICMS nas ECDs e ECFs apresentadas pelo contribuinte, assim como dos valores do imposto destacados nas NFe emitidas, onde veremos que o contribuinte escriturou despesas inexistentes de ICMS para fins de registrar uma receita de igual valor, da suposta subvenção, as quais matematicamente se anulam.

IV – DA ANÁLISE DAS ECD APRESENTADAS 39. Intimada a demonstrar a formação dos valores escriturados de ICMS e receitas com subvenção fiscal, a empresa apresentou planilhas do excel com o cálculo do benefício fiscal que excluiu do lucro real a título de subvenção para investimentos, vejamos:

(...)

44. É válido afirmar que essa obrigação de ICMS a pagar (21131010004 – I.C.M.S.) mencionada no item 42.1 é uma mera criação contábil, ou seja, são valores de passivo que nunca foram obrigações reais da empresa, por isso não se encontram destacados em notas fiscais, conforme demonstrado nos itens 40 e 41 acima.

45. Conforme lançamentos anteriores, o contribuinte primeiramente registrou em uma conta de passivo (21131010004 – I.C.M.S.), e, para anular este passivo fictício criado, o contribuinte encerrou esta conta com uma contrapartida à conta de receita (31111010004 - Receita de Subvenção Governamental).

46. Dessa forma, no final o contribuinte anulou matematicamente os efeitos patrimoniais entre as contas 31111010003 – I.C.M.S. e 21131010004 – I.C.M.S., portanto não havendo receita a excluir em seu LALUR/LACS.

47. Em resumo, é escriturado a débito em uma conta de despesa e a crédito a uma obrigação de ICMS a pagar, onde são escriturados os valores correspondentes aos incentivos fiscais de Redução de base de cálculo/Isenção, ou seja, valores fictícios, tendo em vista que os valores do ICMS não foram destacados nas respectivas NF e não geraram obrigações a pagar para o contribuinte, como veremos no item abaixo.

48. No lançamento abaixo, o passivo fictício criado no lançamento acima é eliminado contabilmente com uma conta de receita:

(...)

49. Ao final do período é realizada a apuração do resultado, lançando a débito a conta de receita criada no lançamento contábil demonstrado no item 48 e a crédito a conta de despesa criada no lançamento contábil demonstrado no item 47, anulando o efeito contábil dos lançamentos entre a receita e a despesa

50. Com estas sequências de lançamentos contábeis, conhecidas como fatos contábeis permutativos, houve apenas “danças” de valores contábeis, pois ao longo do a calendário, o valor total lançado nas contas contábeis 31111010004 - RECEITA DE SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL e 31111010003 - I.C.M.S. é o mesmo, ou seja, anulando-se matematicamente os valores apurados no encerramento do exercício, não afetando a apuração de resultado da empresa, ou seja, não houve nenhuma apuração de receita que afetasse o Lucro/Prejuízo do período, portanto nada a excluir no LALUR/LACS.

51. Os mesmos lançamentos contábeis ocorreram nos anos-calendário 2020 a 2022. 52. Por fim, em relação à contabilização dos valores reais devidos de ICMS, destaca-se que o contribuinte faz os lançamentos nas mesmas contas contábeis (patrimonial e de resultado) em que registra os valores fictícios de subvenção governamental:

53. Por sua vez, conforme resposta do contribuinte ao TPF, Anexo IV, ele próprio entende que, com a redução da base de cálculo do ICMS e isenção do ICMS, os valores reais devidos de ICMS correspondem aos seguintes montantes

54. Conforme observamos nos itens acima, os benefícios usufruídos pela empresa não acarretam a transferência de recursos financeiros do poder público à empresa, não havendo a contabilização real de uma receita específica, mas apenas fictícia. Também não há contabilização de créditos para reduzir ICMS a pagar em contrapartida de conta de resultado, como ocorreria se estivessemos tratando de crédito presumido.

55. Portanto fica caracterizado mais uma vez que o benefício fiscal em tela não configura uma Subvenção para Investimento tendo em vista que NÃO houve transferência patrimonial conferido pelo ente tributante à fiscalizada (na condição de responsável tributário), de vez que a redução ou isenção do ICMS proporciona um impacto imediato – negativo, e não positivo – na formação do preço final do produto. Essa mecânica de concessão de benefício fiscal (redução ou isenção, de alíquota ou de base de cálculo) concretiza-se, geralmente, por meio de uma transferência de riqueza do ente público ao adquirente do bem (e não ao produtor/vendedor), com vistas a incentivar a cadeia de produção e comercialização, em outras palavras, beneficia o consumidor final, sendo este o objetivo do Estado e não simplesmente transferir riqueza ao produtor/vendedor.

(...)

VI – DAS INFRAÇÕES V.1.1 EXCLUSÕES INDEVIDAS A TÍTULO DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS

65. Tendo em vista o narrado acima, foram constituídos os valores indevidamente excluídos da apuração do Lucro Real a título de redução da base de cálculo e isenção de ICMS por não se adequar ao Art. 30 da lei 12.973/14, **não se caracterizando como subvenções para investimentos, visto não serem receitas da fiscalizada, mas impostos que não incidiram nas operações de circulação de mercadorias e não alteraram o seu lucro líquido, não**

podendo ser excluídas na apuração do lucro real, nos termos do inciso II do art. 261 do RIR/2018, conforme tabela abaixo

A controvérsia central dos autos reside na possibilidade ou não de exclusão, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de valores decorrentes de subvenções governamentais referentes a benefícios fiscais de ICMS.

No caso, trata-se de redução da base de cálculo do ICMS e isenção do ICMS.

A argumentação da Autoridade Fiscal está lastreada na construção lógica de que toda a exclusão legalmente permitida na apuração do lucro tributável, base de cálculo do IRPJ e CSLL, necessita, incondicionalmente, que haja efetivo acréscimo patrimonial ao beneficiário da isenção ou redução da base de cálculo de ICMS.

A Recorrente se opõe a essa tese, defendendo que todo e qualquer benefício fiscal de ICMS, concedido pelos entes estaduais, deve ser qualificado como subvenção para investimento e, se os valores forem mantidos em conta de reserva do patrimônio líquido, não podem ser levados à tributação de IRPJ e CSLL.

A decisão da DRJ julgou improcedente a Impugnação e manteve integralmente o crédito tributário entendendo que a Recorrente não cumpriu a lei sobre o tema.

DO HISTÓRIO DA LEGISLAÇÃO SOBRE O TEMA E AS DECISÕES DO STJ

De fato, a discussão sobre subvenção para investimento foi tratada pela Lei Complementar 160/2017, que no seu artigo 9º alterou o artigo 30 da lei 12.973/2014, 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.”

Portanto, a Lei Complementar determina uma interpretação impositiva para considerar os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS como subvenções

para investimento inclusive para o passado, visto que o parágrafo 5º afirma que o disposto no § anterior se aplica *“aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados”*.

Ademais, não foi demonstrado pela fiscalização que os valores oriundos dos incentivos fiscais foram utilizados de maneira estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico, ônus de prova da fiscalização não cumprido no presente caso.

Ocorre que a caracterização e o tratamento fiscal distinto das subvenções entre as suas subespécies “para investimento” (que poderia ser excluída das bases do IRPJ e da CSLL) e “para custeio” (que era tributável), era motivo de contencioso tributário entre os contribuintes e a Fazenda Pública, o qual, acabou por ser direcionado ao Superior Tribunal de Justiça e visando pacificar esta situação, foi discutido no Poder Legislativo o Projeto de Lei Complementar nº 54/2015 (que viria a se tornar a Lei Complementar nº 160/2017), que buscou encerrar a discussão sobre a qualificação das subvenções para fins tributários.

Assim, foi aprovado o referido projeto e publicada a Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, que, por meio de seu artigo 9º, incluiu os parágrafos 4º e 5º no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, determinando 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). Nesse diapasão, confira-se:

Art. 9º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

“Art. 30. (...)

§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.

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

Portanto, como se pode notar do parágrafo 4º introduzido pela Lei Complementar nº 160/2017, os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento por força da Lei.

Com referida alteração legislativa, com a entrada em vigor das alterações promovidas pelo artigo 9º da Lei Complementar nº 160/2017, houve, na prática, uma alteração nos requisitos previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 para que valores de subvenções fossem excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Isso porque, como a mencionada lei complementar considerou que todos os incentivos/benefícios fiscais de ICMS recebidos pelas empresas deveriam ser qualificados como subvenção para investimento, passou 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.

Interessante destacar 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 22. Todavia, tendo em vista que estas alterações legais não alcançam o período autuado, não serão objeto de análise.

Portanto, constata-se que, de acordo com a legislação em vigor à época dos fatos 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.

Ocorre que o tema foi levado para debate perante o Poder Judiciário.

O julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº **1.517.492** do STJ, ocorrido em **novembro de 2017** entendeu que as subvenções concedidas pelos Estados mediante créditos presumidos de ICMS não estariam sujeitas à tributação pela União, na medida em que tais subvenções representam renúncia de receita dos Estados, de forma que a tributação federal das subvenções violaria o princípio federativo e a imunidade recíproca. É o caso.

Assim, o STJ concluiu que os créditos presumidos de ICMS, independentemente de decorrerem de subvenção de investimento ou custeio, bem como de qualquer outro requisito, não poderiam se sujeitar à exigência do IRPJ e da CSLL, dado que, do contrário, haveria violação ao princípio federativo e à imunidade recíproca.

Portanto, os fundamentos adotados pela 1ª Seção do STJ no REsp nº 1.517.492 revelam que o afastamento da incidência do IRPJ e da CSLL sobre valores de crédito presumido de ICMS concedidos pelos Estados independe do preenchimento de qualquer requisito legal, inclusive aqueles previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, dentre os quais, a constituição de reserva de lucros.

A partir deste julgado, verificou-se a intensificação das controvérsias em torno da tributação federal sobre benefícios fiscais *distintos* de créditos presumidos de ICMS, a exemplo das **isenções e das reduções de base de cálculo (chamados de “benefícios negativos”)**, não sendo o caso dos autos.

Ato contínuo, a 2ª Turma do STJ apreciou o assunto no REsp nº 1.968.755/PR e entendeu que os “benefícios negativos” poderiam deixar de ser computados na apuração do lucro tributável, desde que preenchidos os requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. Já a 1ª Turma do STJ apreciou o assunto no REsp nº 1.222.547/RS. Na ocasião, a decisão foi favorável ao contribuinte, sob o fundamento de que deveria ser aplicado aos “benefícios negativos” a mesma posição que prevaleceu no STJ para os créditos presumidos de ICMS, ou seja, o afastamento da tributação pelo IRPJ/CSLL independentemente da observância dos requisitos trazidos pela Lei nº 12.973/2014.

Consequentemente houve a afetação do tema ao julgamento dos recursos repetitivos pelo STJ por meio do **Tema nº 1.182**

No âmbito do referido Tema o STJ foi provocado a se manifestar sobre a seguinte discussão:

“Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL)”.

Diante desse cenário, o caso foi julgado em **26/04/2023**, tendo sido fixadas as três seguintes teses:

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

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

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

PRIMEIRA PREMISA DO STJ

Portanto, ao julgar o Tema nº 1.182 o STJ definiu que o entendimento fixado em 2017 para os créditos presumidos de ICMS (afastamento da tributação pelo IRPJ/CSLL independentemente da observância de requisitos legais em função da violação do princípio federativo e da imunidade recíproca) não é aplicável aos demais benefícios fiscais de ICMS, notadamente os benefícios negativos, para os quais a não tributação pelo IRPJ e pela CSLL está condicionada à observância dos requisitos previstos em lei (Lei Complementar nº 160/2017 e artigo 30 da Lei nº 12.973/2014), entendendo que enquanto a natureza dos créditos presumidos de ICMS, por si só, afasta a sujeição ao IRPJ e à CSLL (em virtude do “pacto federativo”), a natureza

jurídica dos benefícios negativos não autoriza tal expediente, o que apenas será possível se o contribuinte cumprir as exigências legalmente previstas.

Ocorre que isso não significa que os benefícios negativos devem obrigatoriamente se sujeitar à tributação federal. O próprio enunciado da primeira tese firmada, transcrito acima, indica a possibilidade de afastamento da incidência de IRPJ e CSLL sobre os benefícios negativos, desde que cumpridos os requisitos previstos no artigo 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

Oportuno ressaltar que o próprio artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, expressamente dispõe sobre os “benefícios negativos” ao consignar: *“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: (...)”*.

Ou seja, conforme entendimento consignado por meio da primeira tese firmada pelo STJ no Tema nº 1.182, atendidos os requisitos de registro e depósito do benefício fiscal no Conselho Nacional de Política Fazendária (“Confaz”), de que trata o artigo 10 da Lei Complementar nº 160/2017, e de registro dos valores relativos à subvenção em conta de reserva de que trata o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, é possível excluir os benefícios fiscais como a isenção e redução de base de cálculo do ICMS da base de incidência do IRPJ e da CSLL.

A distinção da disciplina jurídica entre créditos presumidos e benefícios negativos (como a isenção ou redução de base de cálculo do ICMS) proposta pelo voto condutor reside no princípio da não cumulatividade e no chamado “efeito de recuperação”.

O ICMS é imposto não cumulativo de modo que o imposto estadual incide apenas sobre a diferença acrescida à mercadoria na cadeia de consumo. Havendo concessão de benefícios fiscais que reduzam o valor do imposto incidente na operação, consequentemente o adquirente da mercadoria apropriará créditos do imposto em valor inferior ao que habitualmente apropriaria no cenário não incentivado.

Logo, o contribuinte que apropriar créditos em montante inferior, terá, em regra, um ICMS superior a ser recolhido na etapa subsequente de saída da mercadoria em comparação ao cenário em que não houvesse a concessão do benefício.

Ou seja, o Estado desonera o contribuinte em uma etapa da cadeia, mas recuperará o ICMS na etapa seguinte, tendo em vista a apropriação de créditos pelo adquirente em valor inferior.

Por essa razão, o Relator Ministro Benedito Gonçalves concluiu que benefícios negativos de ICMS representam na prática mero diferimento do imposto e não propriamente renúncia de receita fiscal. Não haveria renúncia pelo Estado outorgante, tendo em vista que o valor seria recuperado nas operações subsequentes.

Nos termos do acórdão, tal circunstância não se verificaria para o crédito presumido. Quando o Estado concede crédito presumido de ICMS há efetiva renúncia de receita, tendo em vista que na etapa seguinte da cadeia econômica o crédito não cumulativo estará integralmente preservado.

Assim, a partir da lógica acima, o STJ definiu em sua primeira tese que, se na situação em que há outorga de benefício negativo não há renúncia de receita por parte do Estado, então a incidência de IRPJ e CSLL não representaria violação ao pacto federativo, razão pela qual os fundamentos adotados no REsp nº 1.517.492 seriam inaplicáveis.

SEGUNDA PREMISSE DO STJ

Os votos proferidos no julgamento do citado Tema reconhecem o efeito da Lei Complementar nº 160/2017 no sentido da equiparação de todos os benefícios fiscais de ICMS a subvenções de investimentos para fins de incidência de IRPJ e CSLL. Nos termos do voto condutor:

Diante disso, na linha do entendimento já firmado pela Segunda Turma, há a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, nos termos da Lei, muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. (Fl. 20 do REsp nº 1.945.110/RS – g.n.)

Ademais, voltando-se ao precedente citado pelo Ministro Relator para fixação da segunda tese (EDcl no REsp n. 1.968.755/PR), constata-se que a sua razão de decidir foi, precisamente, o fato de que se exigir novamente os requisitos de caracterização da subvenção como investimento (implantação e expansão de empreendimentos econômicos) faria “letra morta” do parágrafo 4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 introduzido pela Lei Complementar nº 160/2017:

Efetivamente, quando a Lei Complementar n. 160/2017 equiparou todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS (típicas subvenções de custeio ou recomposições de custos) a subvenções para investimento o fez justamente para afastar a necessidade de se comprovar que o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (conceito típico de subvenção de investimento). Não fosse isso, a equiparação legal feita pelo art. 30, §4º, da Lei n. 12.973/2014 (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) seria inócua, já que se sabe que:

"Se a subvenção é fornecida como auxílio econômico genérico para a empresa em suas despesas como um todo ou em suas despesas genericamente atreladas a seus objetivos sociais, se está diante de "subvenção para custeio" ou "subvenção para operação", respectivamente. Por outro lado, se a subvenção é entregue a empresa de forma atrelada a uma aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos a serem realizados por aquela empresa e tendo a sua conformidade aos planos de investimento avaliada e fiscalizada pelo Poder Público, se está diante de uma "subvenção para investimento". Em suma: na "subvenção para investimento" há controle por parte do Poder Público da aplicação do incentivo recebido pela empresa nos programas informados e

autorizados. Nas demais subvenções, não" (REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019).

Decerto, muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei. (Fl. 7 do EDcl no REsp n. 1.968.755/PR - g.n.)

Logo, TODOS os benefícios negativos de ICMS podem deixar de se sujeitar à incidência de IRPJ e CSLL, se cumpridos os requisitos legais indicados acima, **independentemente de se enquadrarem conceitualmente como subvenção de custeio ou de investimento**, por força da equiparação promovida pela Lei Complementar nº 160/2017, a qual não bastasse ser clara, ainda foi reconhecida pelo STJ em caso julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos.

Mas persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes para os casos em que não se tratar de crédito presumido de ICMS.

Portanto, diante dessa lógica, o STJ concluiu em sua segunda tese que os benefícios fiscais do ICMS são equiparados a subvenções para investimento por força da Lei Complementar, independentemente de terem sido concedidos para implantação ou expansão de empreendimentos, bastando para a sua exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL o registro em reserva de lucros e a não distribuição desses valores a sócios/acionistas.

TERCEIRA PREMISSE DO STJ

É pacífico afirmar que o legislador sempre visou que os valores das subvenções concedidas pelos Estados não fossem destinados aos sócios, e, dessa forma, garantiu que somente poderiam ser excluídos da tributação pelo IRPJ e pela CSLL caso permanecessem na empresa.

Assim, em atenção a essa previsão legal, a terceira tese firmada pelo STJ no julgamento do Tema nº 1.182 dispôs que **incumbe ao Fisco, em procedimento fiscalizatório, verificar se os valores decorrentes dos benefícios negativos foram utilizados “para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico, situação em que poderia haver a lavratura de autuações para a cobrança do IRPJ/CSLL”.**

A tese foi proposta pelo Ministro Herman Benjamin, que fundamentou o seu voto a partir do Parecer da Comissão de Finanças e Tributação quando da tramitação da Lei Complementar nº 160/2017, no ponto em que equiparou *todos os benefícios fiscais de ICMS* à categoria de *subvenções de investimentos* para fins de IRPJ e CSLL. **Nas palavras do Ministro, vê-se que a manutenção dos valores em conta de reserva garantiria o seu vínculo com o empreendimento econômico:**

Como se verifica do excerto acima, a inclusão do § 4º no art. 30 da Lei 12.973/2014 indica nítida intenção de forçar a equiparação dos incentivos fiscais, qualquer que seja sua natureza, à "subvenção de investimento", exigindo como contrapartida que os respectivos valores sejam mantidos em conta de reserva no Patrimônio Líquido. Ao mesmo tempo, não

se pode perder de vista que a menção à segurança jurídica qualifica a garantia de "viabilidade econômica" dos "empreendimentos realizados", o que sugere que o legislador intencionalmente não dispensou a verificação da destinação dada a esses valores, que precisam estar vinculados à viabilidade econômica do empreendimento. [...]

*(...) considero que a manutenção da exigência de que os valores dos benefícios fiscais sejam **mantidos em conta de reserva do Patrimônio Líquido da empresa** conduz ao entendimento de que **se preserva, ainda que em menor extensão, a ratio segundo a qual tais benefícios devem estar minimamente relacionados com a viabilidade do empreendimento econômico**. Assim, eventual desvirtuamento, mesmo que posterior (**por exemplo, utilização desse valor para aumento do capital social, com ulterior restituição ao titular das ações ou cotas empresariais**), retirará – com base no § 2º do art. 30 da Lei 12.973/2014 (não revogado pela Lei Complementar 160/2017) – a aplicação do regime jurídico estabelecido na LC 160/2017, rendendo ensejo à instauração de procedimento fiscalizatório tendente a submeter a quantia à tributação (IRPJ e CSSL). (Fls. 61/62 do REsp nº 1.945.110/RS – g.n.)*

Importante notar que o Ministro Herman Benjamin deixa claro que **(a)** o parágrafo 4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 promoveu a equiparação de todos os incentivos fiscais concedidos pelos Estados a subvenções para investimento; e que **(b)** a manutenção dos valores em conta de reserva serve não mais para garantir que os valores foram alocados para a implementação/expansão do empreendimento, mas que, ao menos (“ainda que em menor extensão”/“minimamente”), serão utilizados nas atividades da empresa e não distribuídos aos sócios (“viabilidade do empreendimento econômico”).

Na sequência, o Ministro Herman Benjamin cita em seu voto os exemplos do próprio parágrafo 2º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, relativos à **retirada desse registro da conta de reserva**, como exemplos de destinação diversas de recursos que estaria sujeito à tributação, o que **afasta qualquer dúvida que a sua interpretação é que a única restrição para a utilização dos valores concedidos pelos Estados a título de subvenção seria a entrega a sócios/acionistas**.

Assim, a 1ª Seção do STJ esclareceu que os valores representativos dos benefícios negativos devem ser utilizados com vistas à garantia da viabilidade econômica dos empreendimentos realizados.

A esse respeito, insista-se que resta claro no voto do Ministro Herman Benjamin que a **simples manutenção dos valores de subvenção em conta de reserva do Patrimônio Líquido** da empresa atende “**ainda que em menor extensão**” a razão de ser da Lei de que os “**benefícios devem estar minimamente relacionados com a viabilidade do empreendimento econômico**”.

HÁ DIFERENÇA entre a expressão “*viabilidade do empreendimento econômico*” com “*implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*”, visto que essa equiparação não existe na tese definida pelo STJ.

Assim, conclui-se que por meio da terceira tese o STJ permitiu que a RFB verifique se os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da

viabilidade do empreendimento econômico, isto é, se foram destinados para os sócios/acionistas da empresa (para fora do empreendimento econômico) ou se foram mantidos em conta de reserva, como determina a Lei nº 12.973/2014, de modo que caso não tenha havido distribuição aos sócios/acionistas, deve ser prontamente reconhecida a possibilidade de exclusão desses valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, já que, independentemente da sua natureza, serão considerados subvenção para investimento nos termos da Lei nº 160/2017.

POSIÇÃO DA DRJ

A decisão da DRJ sustenta que *“tampouco a tese fixada pelo STJ no âmbito do Tema 1.182 afasta esse requisito, diferentemente da forma como a contribuinte a interpreta”*.

O acórdão recorrido dá interpretação à tese fixada pelo STJ no tema repetitivo nº 1.182, sustentando que referido precedente ***“leva ao entendimento de que benefícios concedidos de forma geral e objetiva não podem ser considerados como subvenção (muito menos de investimento), como se verá adiante, não podendo, portanto, serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL”***.

O STJ, ao reconhecer a repetitividade do Tema nº 1182, fixou a controvérsia que seria analisada nos seguintes termos:

“Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL)”.

Conforme mencionado anteriormente, os Recursos Especiais Repetitivos nos 1945110/RS e 1987158/SC (Tema nº 1182) foram julgados no dia 26/04/2023, quando a Corte Superior decidiu que os **demais benefícios de ICMS, a exemplo das reduções, isenções e diferimentos, devem ser excluídos das bases do IRPJ e da CSLL** (vide artigo 30 da Lei 12.973/2014), tendo em vista a sua equiparação legal às subvenções para investimento, de modo que ***“não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”***.

Com efeito, após o julgamento dos Embargos de Divergência nº 1.517.492/PR, restava saber se os **outros** incentivos e benefícios fiscais de ICMS (**a exemplo das isenções e reduções de ICMS**), que não o crédito presumido, poderiam (ou não) ser alcançados pela incidência do IRPJ e da CSLL: eis o motivo da afetação do tema.

Em 26/04/2023, julgando o *leading case*, o STJ fixou, em sede de recurso repetitivo, a seguinte tese (Tese Repetitiva nº 1.182):

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o

entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

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

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

Portanto, o STJ **flexibilizou, com critério já mencionados**, a comprovação de que o benefício fiscal tenha sido concedido como medida de estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico. No presente caso importante confirmar, em face do entendimento do STJ, se houve reserva contabilizada.

No presente caso, os autos de infração e o acórdão não se pronunciaram no sentido de que os valores subvencionados teriam sido utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Por outro lado, existe comprovação da dita reserva (fls. 437), sendo que a Recorrente **demonstra que não houve a utilização dos benefícios para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico**, conforme abaixo colacionado:

LIVRO RAZÃO

VARIANTE DELTA

Entidade:

QUALICICLO AGRICOLA S/A

Período da Escrituração:

01/01/2022 a 31/12/2022

CNPJ:

04.784.681/0001-87

Número de Ordem do Livro: 61

Período Selecionado:

01 de janeiro de 2022 a 31 de dezembro de 2022

Conta Selecionada:

2810600010 - Reserva de Incentivos Fiscais

Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial ->	0,00	
31/12/2022	Transferência entre contas, Lucro do Exercício de 2021, que regularizamos	001.122022.0274.095		R\$ 8.082.072,12		
31/12/2022	Transferência entre contas de Lucro do Exercício.	001.122022.0274.096		R\$ 16.043.541,85	R\$ 24.065.613,97	C

Documento gerado automaticamente pelo Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. Para obter o documento original, clique no link "Imprimir" no topo da página. Para obter o documento em PDF, clique no link "Imprimir em PDF". Para obter o documento em XML, clique no link "Imprimir em XML". Para obter o documento em CSV, clique no link "Imprimir em CSV". Para obter o documento em XLS, clique no link "Imprimir em XLS". Para obter o documento em XLSX, clique no link "Imprimir em XLSX". Para obter o documento em XML, clique no link "Imprimir em XML". Para obter o documento em CSV, clique no link "Imprimir em CSV". Para obter o documento em XLS, clique no link "Imprimir em XLS". Para obter o documento em XLSX, clique no link "Imprimir em XLSX".

F1.437

Este relatório foi gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital - Sped

Versão 10.2.2 do Visualizador

Página 1 de 1

Ora, se os valores subvencionados foram retidos pela Recorrente, tendo sido utilizados para a constituição de reserva de incentivo fiscal, isso demonstra que os valores foram utilizados como estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico, com melhorias, investimentos, contratações nos termos reconhecido pela decisão do STJ.

Portanto, de fato, a Recorrente realizou as exclusões da base de cálculo do IRPJ e da CSLL com base na equiparação dos seus incentivos fiscais de ICMS às subvenções para investimento, cuja tese se sagrou vencedora no item 2 do Tema Repetitivo nº 1.182 do Superior Tribunal de Justiça.

E em relação a esse segundo tema, que trata da possibilidade de exclusão dos incentivos e benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por meio do cumprimento do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, o STJ concluiu que seria possível a referida exclusão (mesmo que sem a comprovação prévia da implantação ou expansão de empreendimentos econômicos):

7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS: *Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Aplica-se o entendimento segundo o qual, "muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei" (EDcl no REsp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023). (g.n.).*

Ademais, **o legislador previu que “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”.**

O acórdão recorrido defende a ideia de que os benefícios fiscais foram concedidos de forma genérica, e por isso não poderiam ser equiparados a subvenções para investimento.

De fato, a norma específica que rege o caso, a Lei Complementar nº 160/2017, é categórica ao alterar o art. 30 da Lei 12.973/2014: “§ 4º. **Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao [ICMS] (...) são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas neste artigo**”.

A corroborar, a Lei Complementar nº 160/2017 equiparou automaticamente todos os benefícios fiscais de ICMS — inclusive os concedidos de forma ampla e geral.

Ocorre que a Autoridade Fiscal alegou que *“os valores exonerados não podem ser considerados como receita pois não transitam por contas de resultado; por conseguinte, não deverão compor o lucro líquido da empresa. E se tais valores não compõem o lucro líquido, nada há para ser excluído na apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL.”*. O acórdão alega que os lançamentos contábeis são uma "dança de valores" e que o resultado é nulo. Isso é factualmente, juridicamente e contabilmente incorreto.

Todavia, de fato, os benefícios de isenção, redução e diferimento do ICMS beneficiam a própria Recorrente porque, sim, há aumento do seu patrimônio pela redução do imposto devido e sim as vendas, naturalmente, são feitas já considerando a base de cálculo reduzida pelos benefícios e incentivos de ICMS citados, de modo que, sob a perspectiva da Recorrente, o seu patrimônio foi acrescido. Mas isso não é proibido porque os benefícios e incentivos de ICMS demanda o registro de uma receita, que deve ser excluída da apuração dos tributos sobre o lucro (IRPJ/CSLL), de acordo com o artigo 30, parágrafo 4º da Lei nº 12.973, de 2014, cuja redação foi dada pela Lei Complementar nº 160.

Portanto, encaminho meu voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, perdendo o objeto a análise do cabimento ou não da IMPOSIÇÃO DE MULTA ISOLADA, bem como o afastamento ou não da MULTA DE OFÍCIO ou sua redução ou exclusão de juros sobre a multa.

Mas se caso julgado afastaria o julgamento da multa isolada, e manteria a multa de ofício de 75% e manteria os juros sobre a multa em face das Súmulas CARF.

Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário e a ele dou provimento.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rafael Zedral, redator designado

Peço vênua à i. Relator para divergir e fazer prevalecer o entendimento da maioria qualificada deste colegiado quanto à manutenção dos lançamentos, no sentido que, tal como afirmado pela fiscalização, as alegadas receitas de subvenção não produziram efeito positivo sobre o lucro líquido que serviu de ponto de partida para a determinação do lucro real.

A exclusão constitui técnica de ajuste da base tributável. Por imposição lógica, somente se pode excluir de determinada base aquilo que nela esteja compreendido. Assim, para que uma receita de subvenção possa ser excluída na Parte A do e-Lalur, é indispensável que ela

tenha integrado o lucro líquido e, por essa via, tenha sido computada na determinação do lucro real.

Não basta, portanto, a existência formal de lançamento em conta denominada “Receita de Subvenção Governamental”. É necessário verificar se esse lançamento efetivamente sensibilizou o resultado contábil.

Foi precisamente esse exame que a fiscalização realizou.

O TVF constatou que a Recorrente registrava inicialmente uma despesa de ICMS, com contrapartida em conta de passivo, embora os valores correspondentes à isenção ou à redução de base de cálculo não constituíssem obrigações efetivamente exigíveis. Em seguida, baixava esse passivo mediante o reconhecimento de receita de subvenção de igual valor.

A autoridade fiscal assim descreveu a sequência:

“44. É válido afirmar que essa obrigação de ICMS a pagar (21131010004 – I.C.M.S.) mencionada no item 42.1 é uma mera criação contábil, ou seja, são valores de passivo que nunca foram obrigações reais da empresa, por isso não se encontram destacados em notas fiscais, conforme demonstrado nos itens 40 e 41 acima.

45. Conforme lançamentos anteriores, o contribuinte primeiramente registrou em uma conta de passivo (21131010004 – I.C.M.S.), e, para anular este passivo fictício criado, o contribuinte encerrou esta conta com uma contrapartida à conta de receita (31111010004- Receita de Subvenção Governamental).

46. Dessa forma, no final o contribuinte anulou matematicamente os efeitos patrimoniais entre as contas 31111010003 – I.C.M.S. e 21131010004 – I.C.M.S., portanto não ha vendo receita a excluir em seu LALUR/LACS.” Grifei.

A sequência dos lançamentos é reproduzida no próprio Relatório Fiscal (e-fls. 55):

ANO	Nº CONTA CONTÁBIL	NOME CONTA CONTÁBIL	D/C	DÉBITO	CRÉDITO
2020	31111010003	I.C.M.S.	D	59.425.270,38	
2020	21131010004	I.C.M.S.	C		59.425.270,38

Na etapa seguinte, o passivo era baixado contra a conta de receita e, ao final do período, a receita e a despesa eram encerradas contra o resultado pelos mesmos valores:

“49. Ao final do período é realizada a apuração do resultado, lançando a débito a conta de receita criada no lançamento contábil demonstrado no item 48 e a crédito a conta de despesa criada no lançamento contábil demonstrado no item 47, anulando o efeito contábil dos lançamentos entre a receita e a despesa.”

O aspecto determinante não é a denominação atribuída às contas, mas o efeito conjunto dos lançamentos. A despesa reduzia o resultado e a receita o aumentava exatamente pelo mesmo valor. Eliminados simultaneamente os dois registros, o lucro líquido permaneceria inalterado.

O TVF concluiu:

“50. Com estas sequências de lançamentos contábeis, conhecidas como fatos contábeis permutativos, houve apenas “danças” de valores contábeis, pois, ao longo do ano-calendário, o valor total lançado nas contas contábeis 31111010004 — Receita de Subvenção Governamental e 31111010003 — I.C.M.S. é o mesmo, ou seja, anulando-se matematicamente os valores apurados no encerramento do exercício, não afetando a apuração de resultado da empresa, ou seja, não houve nenhuma apuração de receita que afetasse o Lucro/Prejuízo do período, portanto nada a excluir no LALUR/LACS.” Grifei.

Não se trata de negar vigência ao disposto no CPC 07. Ainda que se admita a regularidade formal do reconhecimento simultâneo da despesa de ICMS “como se devida fosse” e da receita de subvenção correspondente, permanece o fato concreto apurado pela Fiscalização de que os dois registros, considerados conjuntamente, não elevaram o lucro líquido.

A receita contabilizada não constituiu parcela autônoma do resultado. Sua função foi neutralizar a despesa criada pelo mesmo valor.

A fiscalização verificou que a conta “Receita de Subvenção Governamental” não foi apresentada no Bloco L300, correspondente à DRE, na conta referencial própria de Doações e Subvenções para Investimentos. Ela foi mapeada no Bloco K355 como redutora da mesma conta referencial de ICMS em que estava registrada a despesa.

O TVF registrou:

“59. Assim, apesar de o contribuinte não ter registrado as “receitas” a título de Doações e Subvenções para Investimento no bloco L300 (DRE), na conta referencial 3.01.01.05.01.13 – Doações e Subvenções para Investimentos, tais “receitas” foram mapeadas no Bloco K355 como conta redutora da conta referencial 3.01.01.01.02.03 (-) ICMS, como demonstrado no parágrafo acima.

60. Por sua vez, o que se conclui é que, na realidade, com o mapeamento da conta 31111010004 - Receita de Subvenção Governamental no Bloco K355 como conta redutora da conta referencial 3.01.01.01.02.03 (-) ICMS, o contribuinte anulou matematicamente o registro dessa receita, uma vez que a conta 31111010003 – I.C.M.S. estava, de fato, infla da com os mesmos valores da conta 31111010004 - Receita de Subvenção Governamental.”

Apesar da receita já ter sido neutralizada pela despesa correspondente, a Recorrente promoveu nova exclusão nos registros M300 e M350 do e-Lalur e do e-Lacs:

Ano-calendário	Descrição	Histórico	Tipo de Lançamento	Valor
2020	(-) Doações e subvenções para investimentos	Receita de Subvenção Governamental	Exclusão	R\$ 59.425.270,38
2021	(-) Doações e subvenções para investimentos	Receita de Subvenção Governamental	Exclusão	R\$ 70.250.348,75
2022	(-) Doações e subvenções para investimentos	Receita de Subvenção Governamental	Exclusão	R\$ 15.812.072,63

A fiscalização sintetizou:

“62. Assim, os valores utilizados pelo contribuinte para fins de dedução de ICMS também não se sustentam contabilmente, pois a conta 31111010003 – I.C.M.S. foi inflada com os mesmos valores da conta 31111010004 - Receita de Subvenção Governamental, eliminando os efeitos contábeis e a influência na base de cálculo do IRPJ/CSLL. Isso se verifica também na ECD do contribuinte, conforme análise da ECD apresentada nos itens 39 a 55.

63. Toda essa engenharia matemática, utilizada pelo contribuinte, foi com o único intuito de tentar justificar uma exclusão no e-Lalur de valores de receita de subvenção. **Contudo, para fins tributários, não houve um reconhecimento de receita na apuração do Lucro Real**, pois o contribuinte ao mesmo tempo que mapeou no Bloco K355 os valores de receita de subvenção de R\$ 59.425.270,38 (2020), R\$ 70.250.348,75 (2021) e R\$ 87.685.301,85 (2022), como contas redutoras de ICMS, também deduziu um valor inexistente de ICMS em valores equivalentes, conforme explicado nos itens 58 a 60.”

A demonstração fiscal evidencia, portanto, dois momentos distintos:

1. na escrituração contábil, a receita de subvenção foi integralmente neutralizada por despesa de ICMS de igual valor, sem alteração líquida do resultado;
2. na escrituração fiscal, a Recorrente excluiu novamente o valor da receita de subvenção, produzindo redução adicional do lucro real.

A exclusão realizada no e-Lalur não retirou do lucro real uma receita que nele estivesse computada. Retirou valor de uma base na qual ele já não se encontrava.

O art. 30 da Lei nº 12.973/2014 determina que as subvenções não sejam computadas na determinação do lucro real. Não autoriza, contudo, dedução autônoma de valor que não tenha integrado o lucro líquido como componente positivo.

A empresa, em síntese, excluiu de onde não havia. Admitir o procedimento equivaleria a converter a técnica destinada à neutralização de uma receita tributável em redução adicional e independente da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ademais, o argumento de que houve constituição de reserva de incentivos fiscais não convalida a exclusão, pois a reserva pressupõe a existência de valor previamente integrado ao resultado e legitimamente excluído.

A reserva não constitui fundamento autônomo da exclusão. Ela pressupõe a existência de valor que tenha integrado o resultado, sido legitimamente excluído do lucro real e, em seguida, destinado à reserva de lucros nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014. A constituição formal de uma reserva não cria receita nem convalida a retirada de valor que não integrou a base tributável.

A própria noção de reserva revela essa origem: trata-se da segregação de parcela de lucro anteriormente apurado, e não da criação autônoma de valor.

Além disso, o registro da conta 28106060010 - Reserva de Incentivos Fiscais juntado na e-fls. 437 não demonstra correspondência entre os valores excluídos e aqueles registrados em reserva. As exclusões objeto da autuação foram de R\$ 59.425.270,38 em 2020, R\$ 70.250.348,75 em 2021 e R\$ 15.812.072,63 em 2022.

Já o Livro Razão registra, somente em 31/12/2022, créditos de R\$ 8.052.072,12 e R\$ 16.043.541,85, totalizando R\$ 24.095.613,97.

Conta Selecionada: 28106060010 - Reserva de Incentivos Fiscais

Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial -->	0.00	
31/12/2022	Transferencia entre contas, Lucro doExercicio de 2021, que regularizamos	001.122022.0274.093		R\$ 8.052.072,12		
31/12/2022	Transferencia entre contas de Lucrodo Exercício.	001.122022.0274.098		R\$ 16.043.541,85	R\$ 24.095.613,97	C

Tampouco se trata de valores simplesmente mantidos na conta, pois em 30/06/2023 foram registrados débitos de R\$ 1.207.810,82 e R\$ 16.043.541,85, além de novo crédito de R\$ 7.158.492,91, reduzindo o saldo para R\$ 14.002.754,21:

Conta Selecionada: 28106060010 - Reserva de Incentivos Fiscais

Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial -->	24095613.97	C
30/06/2023	Estorno de lancamento efetuado paramelhor classificacao.	001.062023.0192.047	R\$ 1.207.810,82			
30/06/2023	Valor ref.Reserva de Incentivos Fiscaisano safra 2021/2022	001.062023.0192.096	R\$ 16.043.541,85			
30/06/2023	Valor ref.Reserva de Incentivos Fiscaisano safra 2022/2023	001.062023.0192.098		R\$ 7.158.492,91	R\$ 14.002.754,21	C

Assim, além dos valores registrados na conta reserva de incentivos não corresponderem aos valores excluídos do lucro real, também estes valores, ainda que incorretos, eram debitados, reduzindo assim o saldo da reserva.

Esses débitos não demonstram, isoladamente, destinação vedada, como a distribuição de lucros, mas impedem que se conclua, com base no razão apresentado, que os valores excluídos foram efetivamente registrados e mantidos na reserva exigida pelo art. 30.

Além disso, por decorrência lógica da própria natureza da reserva de lucros, sua constituição pressupõe a existência de lucro líquido, no período ou em períodos subsequentes, do qual seja destacada a parcela correspondente. No caso, contudo, as alegadas receitas de subvenção foram integralmente neutralizadas por despesas de igual valor e não produziram efeito positivo no lucro líquido. Não há, portanto, correspondência lógica ou contábil entre os valores excluídos do lucro real e os lançamentos efetuados na conta de reserva.

Portanto, o Auto de Infração demonstrou que as receitas de subvenção foram integralmente neutralizadas por despesas de igual valor, não compondo o lucro líquido nem, por consequência, a base do lucro real. Inexistia, assim, qualquer valor passível de exclusão.

Os lançamentos na conta “Reserva de Incentivos Fiscais” não alteram essa conclusão, pois a constituição de reserva não cria valor nem convalida exclusão incidente sobre parcela que não integrou o resultado. E como demonstrado acima, os registros nesta conta sequer possuem correspondência com os valores excluídos do Lucro real.

A recorrente, em pedido subsidiário, o afastamento da multa isolada sobre não recolhimento de estimativas em vista incidência também de multa de ofício.

No entanto, a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais e a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado ao final do ano-calendário sancionam infrações distintas, com momentos de ocorrência e bases de cálculo próprias, sendo inaplicável aos fatos regidos pela Lei nº 11.488/2007, de modo que a Súmula CARF nº 105, é restrita à redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Quanto à multa de ofício de 75%, a Recorrente requer seu cancelamento ou redução com fundamento nos princípios constitucionais da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação ao confisco. Tais alegações pressupõem o afastamento ou a modificação do percentual expressamente estabelecido no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, mediante juízo sobre sua compatibilidade com a Constituição Federal, matéria que não pode ser apreciada por este Conselho, nos termos da Súmula CARF nº 2¹.

Tampouco procede a afirmação de que a multa ordinária de 75% pressuporia conduta dolosa. A penalidade decorre objetivamente da falta ou insuficiência de pagamento do tributo; dolo, fraude ou simulação constituem pressupostos de sanção qualificada, não aplicada no caso. Mantém-se, portanto, a multa de ofício.

¹ Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Também permanecem os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, conforme orientação consolidada na Súmula CARF nº 108:

“Súmula CARF nº 108

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

Por fim, a suspensão da exigibilidade do crédito, tal como pedido no Recurso Voluntário (e-fls. 593), decorre automaticamente da tramitação regular do processo administrativo, não exigindo pronunciamento autônomo.

DISPOSITIVO

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral – redator designado

ACÓRDÃO 1402-007.796 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 17095.722525/2024-76

DOCUMENTO VALIDADO