MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10340.721662/2024-03**
ACÓRDÃO	1102-002.002 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BOA SAFRA SEMENTES S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2020, 2021, 2022

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. PROGRAMA PRODUZIR/GOIÁS. EXCLUSÃO LIMITADA AO VALOR LÍQUIDO.

A exclusão do crédito presumido de ICMS na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL deve se limitar ao valor líquido do benefício, deduzidos estornos de créditos e contribuições obrigatórias. A subvenção fiscal corresponde ao efetivo ganho econômico, não ao valor bruto concedido.

ISENÇÃO DE ICMS. LANÇAMENTOS CONTÁBEIS SIMÉTRICOS. AUSÊNCIA DE INGRESSO NO RESULTADO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO.

A isenção de ICMS não autoriza exclusão do lucro real quando a escrituração adotada registra despesa e receita de valores idênticos, sem qualquer efeito líquido no resultado, e sem constituição de passivo tributário real. Não havendo valor efetivamente computado na determinação do lucro tributável, inexiste grandeza a ser excluída com fundamento no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

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

DOCUMENTO VALIDADO

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.

RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS. REQUISITO FORMAL. LIMITES.

A constituição formal da reserva de incentivos fiscais não supre, por si só, a ausência de ingresso efetivo de subvenção no resultado. O requisito legal da reserva pressupõe a existência de valor economicamente apto a ser segregado no patrimônio líquido.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOLO ESPECÍFICO. DESCABIMENTO.

A qualificação da multa exige prova de sonegação ou fraude, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964. A realização de lançamentos ostensivos na escrituração digital, a divulgação do tratamento adotado nas demonstrações financeiras auditadas e a existência de controvérsia jurídica relevante sobre a matéria no período dos fatos afastam o dolo qualificador, impondo a redução da multa ao percentual ordinário de 75%.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. 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.

DOCUMENTO VALIDADO

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (i) por voto de qualidade, mantidas as exigências de IRPJ e de CSLL, bem como as multas isoladas decorrentes de insuficiência de recolhimento de estimativas mensais dos tributos em questão, vencidos os Conselheiros Gabriel Campelo de Carvalho (Relator), Cristiane Pires McNaughton e Gustavo Schneider Fossati, que as cancelavam; (ii) por unanimidade de votos, rejeitado o pedido de afastamento das multas e dos juros com supedâneo no art. 100 do Código Tributário Nacional; e (iii) por maioria de votos, afastada a qualificação da multa de ofício que acompanha as exigências sobre indevida exclusão de supostas subvenções associadas a incentivos de isenção e de redução de base de cálculo do ICMS, sendo essa a única matéria a que se deu parcial provimento ao recurso – vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Cassiano Romulo Soares, que negavam provimento nessa parte, mantendo a qualificação. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cassiano Romulo Soares.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Assinado Digitalmente

Cassiano Romulo Soares

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Boa Safra Sementes S.A., empresa produtora de sementes certificadas com unidades industriais no Estado de Goiás. Nos períodos objeto do recurso, a empresa apurava o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido pelo regime do lucro real, com opção pela apuração anual e recolhimentos mensais calculados sobre balancetes de suspensão e redução.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

O procedimento fiscal abrangeu os anos-calendário de 2020, 2021 e 2022 e teve como objeto a verificação das exclusões realizadas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL a título de subvenções para investimento. A fiscalização realizou análise pormenorizada das Escriturações Contábeis Digitais, das Escriturações Contábeis Fiscais e dos livros e-Lalur e e-Lacs apresentados pela empresa, além de expedir termos de intimação, aos quais a contribuinte respondeu tempestivamente, fornecendo planilhas de cálculo, cópias de contratos, amostras de notas fiscais, razões contábeis e extratos de DCTF. Com base nesse conjunto documental, a fiscalização identificou dois grupos distintos de exclusões indevidas, que deram origem a infrações autônomas.

A primeira infração diz respeito ao excesso de exclusão do crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Goiás no âmbito do Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás, o PRODUZIR. A empresa participa desse programa por meio de dois contratos com a Agência de Fomento de Goiás, a Goiás Fomento: o primeiro relativo à unidade de Formosa, com crédito original posteriormente prorrogado até 31 de dezembro de 2040, e o segundo relativo à unidade de Cabeceiras, com prazo de fruição até 31 de dezembro de 2032.

Em ambos os contratos, o benefício consiste no financiamento pelo Estado de 73% do ICMS apurado mensalmente pela empresa, cujo valor é reconhecido contabilmente como receita de subvenção para investimento e excluído na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A fiscalização verificou, a partir das planilhas de cálculo apresentadas pela própria contribuinte em resposta aos termos de intimação, que os valores excluídos na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL a título do Programa PRODUZIR correspondiam ao valor bruto do crédito presumido, sem dedução das contribuições obrigatórias ao Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás, o PROTEGE GOIÁS, e ao Fundo Cultural.

Quando instada a informar se os valores recolhidos a esses fundos haviam sido descontados dos valores excluídos, a empresa confirmou expressamente que a exclusão foi realizada pelo valor total do incentivo, sem tal desconto.

Os contratos firmados com a Goiás Fomento preveem que o descumprimento da obrigação de contribuição ao PROTEGE GOIÁS por número determinado de parcelas acarreta a revogação automática do direito de utilização do crédito para o período correspondente.

No contrato relativo à unidade de Cabeceiras, a obrigação de contribuição ao PROTEGE GOIÁS corresponde a 6% ao mês sobre o valor do incentivo, em caso de pagamento parcelado, ou 4% à vista, durante os primeiros trinta meses de fruição. No contrato relativo à unidade de Formosa, a taxa é de 4% sobre o valor do incentivo, igualmente exigida como condição da prorrogação do prazo de fruição.

Concluiu-se que a empresa obtinha dupla redução da base de cálculo sobre a parcela correspondente às contribuições pagas, sendo uma pela via da exclusão integral do crédito presumido, que embutia o valor das taxas, e outra pela via da dedução simultânea dessas mesmas

DOCUMENTO VALIDADO

taxas como despesas operacionais dedutíveis. O excesso glosado correspondente a essa prática totalizou R$ 1.580.803,13 em 2020, R$ 2.630.479,93 em 2021 e R$ 2.470.700,70 em 2022, perfazendo R$ 6.681.983,76 no triênio. Sobre essa infração foi aplicada multa de ofício de 75%.

A segunda infração, de expressão econômica muito superior, refere-se à exclusão de valores correspondentes à isenção de ICMS e à redução de base de cálculo de ICMS sobre as saídas de sementes de soja e outros insumos agropecuários realizadas pela empresa em sete estados, com fundamento no Convênio ICMS 100/97, celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, e nas respectivas legislações estaduais.

O Convênio ICMS 100/97 autorizou os estados a conceder isenção ou redução de base de cálculo do ICMS sobre saídas de insumos agropecuários, entre os quais as sementes certificadas comercializadas pela recorrente, de forma geral e objetiva a todos os contribuintes que realizassem essas operações, independentemente de qualquer contrapartida individual ou ato concessório específico.

O mecanismo foi identificado a partir da análise das escriturações contábeis e fiscais dos três exercícios. Constatou a existência de lançamentos em contas de resultado denominadas Isenção de ICMS e Redução de Base de Cálculo de ICMS, registrados a débito, e em contas correspondentes registradas a crédito, com valores idênticos em cada par.

A análise dos razões contábeis confirmou que, em todos os meses dos três exercícios, os lançamentos a débito e a crédito eram sempre de valores exatamente iguais, resultando em efeito líquido nulo sobre o resultado contábil.

Para compreender a mecânica adotada, o procedimento foi descrito em cinco passos, confirmados pela própria empresa em resposta aos termos de intimação. No primeiro passo, ao emitir cada nota fiscal de saída amparada por isenção ou redução de base de cálculo de ICMS, a empresa apurava o valor do imposto que incidiria sobre a operação caso o benefício não existisse.

No segundo passo, esse valor hipotético era registrado a débito nas contas de resultado correspondentes, a título de despesa fictícia de ICMS. No terceiro passo, o mesmo valor era registrado a crédito nas contas correspondentes, a título de receita de subvenção para investimento.

No quarto passo, as contas de despesa e de receita eram mapeadas na escrituração fiscal para o mesmo grupo de deduções da receita bruta a título de ICMS, de modo que os dois lançamentos se anulavam sem qualquer efeito sobre o saldo final.

No quinto e último passo, a empresa excluía no e-Lalur e no e-Lacs os valores creditados como receita de subvenção, reduzindo as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, e ao final de cada exercício destinava parcela dos seus lucros operacionais para a conta de reserva de incentivos fiscais no patrimônio líquido.

DOCUMENTO VALIDADO

Constatou-se ainda que, a partir do exercício de 2022, a empresa alterou a linha do e-Lalur utilizada para registrar as exclusões. Nos anos de 2020 e 2021, as exclusões haviam sido lançadas na linha específica para doações e subvenções para investimento. A partir de 2022, passaram a ser lançadas em linha destinada a reversões de provisões não dedutíveis, sem qualquer alteração na natureza dos lançamentos subjacentes. A fiscalização caracterizou essa migração como tentativa de mascarar a origem das exclusões, dificultando sua identificação.

Verificou-se também que as notas fiscais de saída emitidas pela empresa nas operações isentas destacavam ICMS igual a zero, e nas operações com redução de base de cálculo destacavam apenas o ICMS efetivamente incidente sobre a base reduzida. Em nenhuma das notas fiscais da amostra analisada havia qualquer destaque de valor de ICMS correspondente ao imposto hipotético registrado contabilmente como despesa.

Isso evidenciava que a despesa lançada nas contas de resultado não tinha qualquer correspondência com operações fiscais reais: o ICMS contabilizado como despesa nunca foi apurado, nunca integrou a conta de ICMS a recolher da empresa e nunca transitou por qualquer documento fiscal.

A fiscalização concluiu também que a reserva de incentivos fiscais foi constituída por destinação de parcela dos lucros operacionais normais da empresa, e não pelo produto de subvenções reais que tivessem impactado o resultado.

A análise das demonstrações de destinação dos lucros de cada exercício revelou que os valores transferidos para a reserva correspondiam exatamente aos montantes que a empresa pretendia excluir do lucro real, evidenciando que a segregação foi feita artificialmente para aparentar o cumprimento do requisito legal do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, sem que qualquer acréscimo patrimonial real oriundo de subvenção o justificasse.

Os valores excluídos a título de isenção de ICMS totalizaram R$ 23.470.993,64 em 2020, R$ 19.491.722,15 em 2021 e R$ 77.837.639,38 em 2022, perfazendo R$ 120.800.355,17 no triênio. Os valores excluídos a título de redução de base de cálculo de ICMS totalizaram R$ 12.689.832,84 em 2020, R$ 40.927.873,74 em 2021 e R$ 52.765.945,87 em 2022, perfazendo R$ 106.383.652,45. O conjunto das exclusões objeto da segunda infração soma R$ 227.184.007,62.

Sobre a segunda infração foi aplicada multa de ofício qualificada de 100%, com fundamento no art. 44, §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023.

A fiscalização caracterizou os lançamentos de débito e crédito com resultado nulo como simulação nos termos do art. 167 do Código Civil, e enquadrou a conduta nas figuras de sonegação e fraude dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, ao argumento de que os registros contábeis não refletiam fatos econômicos reais e foram criados exclusivamente para viabilizar deduções indevidas nas bases de cálculo dos tributos. A migração da linha do e-Lalur em 2022 foi apontada como circunstância adicional reveladora do dolo. Foi também formalizada Representação Fiscal para Fins Penais em razão dos mesmos fatos.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

A autuante aplicou ainda multa isolada de 50% sobre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL não recolhidas nos meses de setembro, outubro e novembro de 2020, setembro e outubro de 2021, e agosto, setembro e outubro de 2022. Nesses meses, o recálculo dos balancetes de suspensão e redução, considerando as exclusões indevidas apuradas, demonstrou que os valores efetivamente recolhidos pela empresa eram insuficientes em relação ao que deveria ter sido recolhido.

A multa isolada teve como fundamento o art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 1996, e totalizou R$ 24.330.770,30 para o IRPJ e R$ 8.824.440,84 para a CSLL. O crédito tributário total constituído, somando tributo principal, multas e juros de mora calculados à taxa SELIC até agosto de 2024, alcançou R$ 210.881.745,17, sendo R$ 155.012.045,33 relativos ao IRPJ e R$ 55.869.699,84 à CSLL.

Em sede de impugnação, a contribuinte sustentou, quanto à segunda infração, que os benefícios fiscais de ICMS autuados configuram subvenções para investimento por força do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, inserido pela Lei Complementar nº 160, de 2017, dispositivo que equiparou todos os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos estados a subvenções para investimento e vedou a exigência de requisitos adicionais além dos previstos no próprio artigo.

Argumentou que a inclusão desse parágrafo não foi letra morta: a Mensagem de Veto nº 276/2017 e os votos da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados confirmam que a intenção do legislador era precisamente afastar a exigência de demonstração do estímulo à implantação ou expansão como condição para a exclusão. Afirmou que essa leitura foi confirmada pelo Superior Tribunal de Justiça ao fixar as teses do Tema 1.182, especialmente a tese 2, que dispensa expressamente essa demonstração.

Sustentou que, superado o debate sobre a natureza da subvenção, o único requisito remanescente para a exclusão é a constituição de reserva de lucros, nos termos do caput do art. 30, requisito regularmente cumprido nos três exercícios autuados, com saldos crescentes registrados nas demonstrações financeiras auditadas por empresa independente e publicamente divulgadas.

Acrescentou que a necessidade de posterior revogação integral do art. 30 pela Lei nº 14.789, de 2023, para criar regime inteiramente novo que voltou a exigir a vinculação à implantação ou expansão, demonstra que o regime anterior, vigente nos períodos autuados, de fato não impunha essa exigência, pois se já a impusesse não haveria razão para uma revogação tão ampla.

Argumentou que o método contábil adotado encontra amparo no item 38E do Pronunciamento Técnico CPC 07, que autoriza o reconhecimento de isenções e reduções tributárias como subvenção para investimento mediante o registro do imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente.

Invocou parecer elaborado pelo Professor Eliseu Martins, apresentado no processo do Tema 1.182 no Superior Tribunal de Justiça, segundo o qual todos os benefícios fiscais de ICMS

DOCUMENTO VALIDADO

geram acréscimo patrimonial real para a empresa beneficiária, sendo tecnicamente infundado caracterizar qualquer modalidade de benefício fiscal como grandeza negativa.

Afirmou que tanto o crédito presumido quanto os demais benefícios de ICMS têm o mesmo efeito econômico de reduzir o imposto a pagar, incrementando o resultado da empresa na mesma proporção, de modo que a distinção promovida pela autuação entre as modalidades não encontra fundamento técnico ou jurídico.

Sustentou que a reserva de incentivos fiscais foi regularmente constituída com os valores dos benefícios fruídos, segregados da base de cálculo dos dividendos obrigatórios em todos os exercícios autuados, demonstrando que os recursos permaneceram capitalizados na empresa e não foram distribuídos aos sócios, em estrita observância à finalidade do art. 30.

Adicionalmente, invocou o entendimento de múltiplos acórdãos do CARF proferidos após o julgamento do Tema 1.182, nos quais o Conselho reconheceu que, para os benefícios fiscais de ICMS, o único requisito para a exclusão é a constituição da reserva de lucros, sem exigência de qualquer outra demonstração, citando, entre outros, os Acórdãos nº 9101-006.891, 1301-007.764 e 1302-007.123, e sustentando que esse entendimento consolidado seria de observância obrigatória.

Em relação à primeira infração, sustentou que o PRODUZIR e o PROTEGE GOIÁS são programas juridicamente distintos, criados por legislações diferentes, com naturezas e finalidades diversas e sem qualquer relação jurídica que justifique a compensação entre eles para fins de apuração do montante excludível.

Argumentou que o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, não prevê qualquer forma de netagem da subvenção com despesas correlatas, e que a Solução de Consulta Cosit nº 12, de 2022, trata de hipótese técnica diversa, referente a créditos presumidos sujeitos a estorno na própria apuração do ICMS, situação inaplicável ao caso dos fundos estaduais, que têm personalidade jurídica própria e finalidade social distinta.

Acrescentou que o CARF, em casos anteriores envolvendo os programas FOMENTAR e PRODUZIR do Estado de Goiás, nunca condicionou o direito à exclusão ao desconto de contribuições a fundos estaduais, inexistindo precedente que respaldasse a interpretação adotada no auto de infração.

Quanto à multa qualificada, negou a existência de dolo, simulação, fraude ou sonegação. Ressaltou que todos os lançamentos foram realizados de forma transparente e integral no Sistema Público de Escrituração Digital, sem qualquer contabilidade paralela ou ocultação de informações, que as demonstrações financeiras foram auditadas por empresa independente e publicamente divulgadas com descrição detalhada do método contábil adotado e dos valores envolvidos em cada exercício, e que a conduta foi pautada por orientação jurídica especializada em contexto de genuína controvérsia jurídica, com precedentes administrativos e judiciais favoráveis aos contribuintes, circunstâncias que, em conjunto, afastam o dolo específico que os arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, exigem para a qualificação da penalidade.

DOCUMENTO VALIDADO

Sustentou ainda que a mudança de linha no e-Lalur em 2022 decorreu de orientação técnica interna sobre a forma mais adequada de classificação das exclusões, sem qualquer intenção de dificultar a atividade fiscal, e que a própria circunstância de a empresa ter respondido tempestivamente a todos os termos de intimação afasta o argumento de embaraço à fiscalização.

Invocou a proteção do art. 100, inciso III, do Código Tributário Nacional, com fundamento na Solução de Consulta Cosit nº 11, de março de 2020, pela qual a própria Receita Federal do Brasil reconhecia que, a partir do advento da Lei Complementar nº 160, de 2017, todos os incentivos e benefícios fiscais de ICMS são considerados subvenções para investimento sem exigência de demonstração de estímulo à implantação ou expansão.

Afirmou que esse entendimento só foi alterado com a publicação da Solução de Consulta Cosit nº 145, de dezembro de 2020, de modo que ao menos para o período anterior a essa alteração a empresa estava amparada pela orientação oficial vigente e que, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN, a observância de normas complementares expedidas pelas autoridades administrativas exclui a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora, razão pela qual essas exigências deveriam ser afastadas ao menos para o período de vigência da Solução de Consulta Cosit nº 11, de 2020.

Por fim, pugnou pelo cancelamento da multa isolada com fundamento na Súmula CARF nº 105, sustentando que a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício pelo não pagamento do tributo no ajuste anual configura bis in idem, pois ambas as penalidades decorrem da mesma conduta omissiva.

Argumentou que o princípio da consunção impõe que a infração mais grave absorva a menos grave que lhe é preparatória, de modo que somente a multa de ofício deveria subsistir, e que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em precedentes então existentes, havia reconhecido a impossibilidade dessa cumulação independentemente da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

A Delegacia de Julgamento manteve integralmente o crédito tributário constituído. O Acordão recebeu a ementa transcrita a seguir:

> "Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Período de apuração: 31/12/2020 a 31/12/2022 INCENTIVOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. FUNDOS ESTADUAIS A partir da Lei Complementar 160/2017, benefícios fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei 12.973/2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real, desde que concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos e sejam registradas em reserva de lucros. Não havendo lucro obtido pela subvenção não há exclusões a serem feitas.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

O montante a ser excluído para fins de apuração do lucro real equivale à diferença entre o crédito outorgado, o crédito estornado e os pagamentos para os fundos a que se referem os dispositivos das legislações estaduais de regência.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO Cabe a aplicação da multa agravada nos casos de omissão na prestação de informações à fiscalização, configurando embaraço à atividade fiscalizatória.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO NA APURAÇÃO ANUAL.

A multa de ofício, exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada, por falta de recolhimento das antecipações mensais, têm hipóteses de incidência distintas, podendo ser exigidas cumulativamente, inclusive após o encerramento do exercício.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas ou judiciais restringem-se aos casos julgados e às partes que figuram no processo que resultou a decisão e assim, como as teses doutrinárias ou jurisprudências, não se constituem, por si só, entre as normas complementares contidas no art. 100 do Código Tributário Nacional e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Período de apuração: 31/12/2020 a 31/12/2022 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. EXTENSÃO LEGAL.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Em relação à primeira infração, a DRJ acolheu o raciocínio do auto de infração de que o montante excluível corresponde ao valor líquido do crédito presumido, aplicando por analogia a Solução de Consulta Cosit nº 12, de 2022, que fixou que o valor a excluir equivale à diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado previstos na legislação estadual de regência.

O entendimento adotado foi o de que o PROTEGE GOIÁS, embora formalmente distinto do PRODUZIR, integra a própria estrutura de fruição do incentivo, na medida em que os contratos condicionam expressamente a manutenção do crédito ao adimplemento das contribuições ao fundo, sob pena de revogação automática do direito de fruição. Por isso, o benefício econômico efetivamente percebido pela empresa seria apenas o valor líquido, após o desconto das taxas pagas ao fundo, e não o valor bruto do crédito outorgado pelo Estado.

A exclusão pelo valor bruto, combinada com a dedução simultânea das contribuições como despesa operacional dedutível, gerava dupla redução da base de cálculo sobre a mesma parcela, vedada pela sistemática do lucro real. Afastou-se o argumento da contribuinte de que o PRODUZIR e o PROTEGE GOIÁS seriam institutos completamente autônomos, por entender que a vinculação contratual entre os dois programas afasta essa autonomia para fins tributários.

Em relação à segunda infração, assentou-se que o direito à exclusão de subvenções do lucro real pressupõe que o valor correspondente tenha efetivamente ingressado no resultado contábil da empresa, criando acréscimo patrimonial real que o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, autoriza não computar na apuração do tributo.

Como os lançamentos de débito e crédito produziam resultado líquido nulo em todos os meses dos três exercícios autuados, nenhuma receita de subvenção havia integrado o resultado contábil e, portanto, não havia valor presente na base de cálculo a ser excluído.

Concluiu-se que a empresa criou lançamentos fictícios sem lastro em fato econômico real, com o único propósito de gerar formalmente uma receita de subvenção que pudesse ser excluída no e-Lalur e no e-Lacs, constituindo em seguida uma reserva de incentivos fiscais alimentada por lucros operacionais normais para aparentar o cumprimento do requisito legal do art. 30.

Consignou-se que os benefícios do Convênio ICMS 100/97 são concedidos de forma geral e objetiva a todos os contribuintes que comercializem os produtos abrangidos, sem ato concessório específico à empresa e sem contrapartida individual, o que os afastaria do conceito de assistência governamental previsto no CPC 07, segundo o qual o benefício deve ser destinado a fornecer vantagem econômica específica a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos.

Ponderou-se que o próprio Convênio ICMS 100/97 autorizou que os estados exigissem dos vendedores a redução do preço da mercadoria nos montantes do ICMS dispensado, o que revelaria que o benefício econômico alcançava o adquirente, e não o vendedor, afastando o pressuposto de acréscimo patrimonial para a empresa recorrente.

Rejeitou-se o argumento de que o método contábil adotado encontraria amparo no item 38E do CPC 07, por entender que aquele pronunciamento trata especificamente de incentivos relativos ao imposto sobre a renda, não ao ICMS, e que a extensão analógica pretendida pela contribuinte não encontra respaldo no próprio texto do pronunciamento, que exclui expressamente de seu alcance, no item 2(b), a contabilização de benefícios sem caracterização como subvenção governamental, mencionando como exemplos isenções temporárias e reduções de alíquota.

Afastou-se também o argumento de que a reserva de lucros teria sido regularmente constituída. Entendeu-se que ela foi formada com parcela dos lucros operacionais normais da

DOCUMENTO VALIDADO

empresa, destinada artificialmente para a conta de reserva de incentivos fiscais, sem que qualquer subvenção real tivesse gerado o acréscimo patrimonial a ser segregado.

Apontou que a reserva existia formalmente, mas sem o pressuposto econômico que lhe daria sentido, qual seja, o produto de uma subvenção real que tivesse impactado positivamente o resultado contábil.

Afastou-se igualmente o argumento fundado no art. 100 do Código Tributário Nacional. Considerou-se que a Solução de Consulta Cosit nº 145, de 2020, não havia alterado, mas apenas explicitado o que já estava contido no caput do art. 30, que exige expressamente que a subvenção seja concedida como estímulo à implantação ou expansão, condição que não teria sido dispensada pela Solução de Consulta Cosit nº 11, de 2020.

Além disso, ponderou-se que a solução de consulta invocada não amparava especificamente a conduta autuada, pois tratava da dispensa de demonstração do vínculo com a implantação ou expansão, e não da metodologia contábil de lançamentos simétricos com resultado nulo adotada pela empresa.

Quanto à multa qualificada, foi mantida em 100% ao fundamento de que os lançamentos fictícios de débito e crédito com resultado nulo, a constituição da reserva de incentivos fiscais com lucros operacionais normais e a migração da linha de exclusão no e-Lalur em 2022, da linha específica de subvenções para a linha de reversão de provisões não dedutíveis, evidenciavam conduta dolosa de simulação praticada com o deliberado propósito de reduzir indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Entendeu-se que a alteração da linha do e-Lalur em 2022 não tinha explicação técnica plausível, dado que a natureza dos lançamentos permanecia idêntica à dos exercícios anteriores, revelando intenção de mascarar a origem das exclusões. Registrou-se ainda, na ementa do acórdão, a ocorrência de embaraço à atividade fiscalizatória como fundamento adicional para a qualificação, em razão do conjunto de artifícios contábeis e fiscais identificados.

Quanto à multa isolada, manteve-se a cumulação com a multa de ofício ao fundamento de que a Súmula CARF nº 105 se refere expressamente à multa isolada lançada com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, dispositivo que foi revogado pela Lei nº 11.488, de 2007.

Como a penalidade aplicada nos autos tem fundamento na redação vigente do art. 44, inciso II, alínea b, a súmula não seria aplicável ao caso. Acrescentou-se que a redação vigente do dispositivo e o art. 53 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, autorizam expressamente a cobrança concomitante de ambas as penalidades, por entender que as infrações têm hipóteses de incidência, bases de cálculo e momentos de ocorrência distintos, não configurando bis in idem.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

DOCUMENTO VALIDADO

Conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho, Relator.

ADMISSIBILIDADE

A contribuinte tomou ciência da decisão recorrida em 05 de agosto de 2025. O Recurso Voluntário foi interposto em 03 de setembro de 2025, dentro do prazo de trinta dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972. Preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

MÉRITO

Passa-se ao exame das questões controvertidas, que envolvem o montante excludível do crédito presumido de ICMS do Programa PRODUZIR, a possibilidade de exclusão dos benefícios fiscais do Convênio ICMS 100/97 do lucro real, a qualificação da multa de ofício, a proteção invocada com fundamento no art. 100 do Código Tributário Nacional e a vedação à cumulação da multa isolada com a multa de ofício.

Da exclusão do crédito presumido PRODUZIR pelo valor bruto

A primeira questão diz respeito ao montante do crédito presumido de ICMS do Programa PRODUZIR que a contribuinte poderia legitimamente excluir do lucro real.

Não se discute o direito à exclusão em si. O PRODUZIR é um crédito presumido de ICMS que gera receita real reconhecida no resultado contábil da empresa e que se enquadra, de longa data, como subvenção para investimento nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. O que se discute é apenas se o valor a excluir deve ser o valor bruto do crédito outorgado ou o valor líquido, descontadas as contribuições obrigatórias ao PROTEGE GOIÁS e ao Fundo Cultural.

Para sustentar a limitação ao valor líquido, o fisco apoiou-se na solução de consulta Cosit nº 12, de 2022, que fixou que o montante a excluir equivale à diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado a que se refere a legislação estadual de regência. O raciocínio é o de que as contribuições ao PROTEGE GOIÁS seriam assimiláveis a devoluções parciais do próprio crédito presumido ao Estado.

Esse entendimento não encontra suporte no texto legal. O art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, determina que as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real. O dispositivo não prevê a apuração do montante excludível de forma líquida, com desconto de despesas ou obrigações correlatas. Onde o legislador não restringiu, não cabe ao intérprete restringir, especialmente em tema de benefício fiscal.

O próprio §4º do art. 30, inserido pela Lei Complementar nº 160, de 2017, reforça essa conclusão ao determinar que são vedadas exigências de outros requisitos ou condições não previstos no artigo. A limitação do montante excludível ao valor líquido é exatamente uma condição não prevista no texto do art. 30, cuja imposição o §4º proíbe. A Solução de Consulta Cosit nº 12, de 2022, é ato normativo infralegal que não pode criar restrição inexistente na lei.

DOCUMENTO VALIDADO

Cabe distinguir, ainda, a situação dos autos da hipótese tratada naquela solução de consulta. A terminologia crédito outorgado e crédito estornado designa, no direito tributário estadual, operações em que parte do crédito presumido concedido é devolvida ao próprio erário, alterando o valor do benefício. As contribuições ao PROTEGE GOIÁS têm natureza distinta: são pagamentos a um fundo social com personalidade jurídica própria, criado por legislação independente e com finalidade diversa do programa de desenvolvimento industrial. Não se trata de devolução de crédito ao Estado, mas de obrigação financeira autônoma. A equiparação é tecnicamente imprecisa.

Registra-se que a dupla redução da base de cálculo apontada pelo Fisco é economicamente verificável nos autos. A vedação a esse efeito, porém, dependeria de previsão legal expressa, que inexiste no art. 30. A solução para distorções dessa natureza compete ao legislador, não ao intérprete por via analógica com norma infralegal que regula situação técnica diversa.

Dou provimento ao recurso neste ponto, para afastar a glosa.

Da exclusão dos benefícios fiscais do Convênio ICMS 100/97

A segunda questão, e a mais relevante do processo, é a possibilidade de exclusão do lucro real de valores correspondentes à isenção de ICMS e à redução de base de cálculo de ICMS, com fundamento no Convênio ICMS 100/97, como subvenções para investimento nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

As duas modalidades autuadas têm estrutura econômica distinta, o que exige análise separada e conduz a conclusões diversas. Antes de examiná-las individualmente, convém estabelecer o marco normativo comum.

A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §4º no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, determinando que os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos estados são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições além dos previstos no artigo.

O §5º estendeu esse tratamento aos processos administrativos ainda não definitivamente julgados. O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 1.945.110 no âmbito do Tema 1.182, em sede de recursos repetitivos, fixou que não se exige mais a demonstração de que o benefício foi concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. O único requisito remanescente é a constituição de reserva de lucros, formalidade cumprida pela recorrente nos três exercícios autuados com saldos expressivos, auditados por empresa independente.

Feito esse registro, passo ao exame da isenção de ICMS.

Na isenção total do ICMS, o tributo simplesmente não incide sobre a operação. A empresa não apura nenhum valor de ICMS, não constitui passivo tributário a esse título e não

DOCUMENTO VALIDADO

destaca o imposto nas notas fiscais emitidas, fato confirmado pela análise da amostra de notas fiscais colhida durante o procedimento fiscal.

O adquirente das sementes paga o preço da mercadoria sem o componente tributário que existiria em operação sujeita à tributação normal. Para a empresa vendedora, não há qualquer redução de passivo tributário, porque nenhum passivo de ICMS foi constituído nessas operações.

Nesse contexto, o débito que a empresa registrava como despesa de ICMS era integralmente fictício. O imposto hipotético lançado a débito nunca existiu como obrigação real: não foi apurado, não transitou pela conta de ICMS a recolher e não correspondeu a qualquer operação fiscal efetiva.

O crédito correspondente, registrado como receita de subvenção, também não tinha substância econômica, pois era a contraface de uma despesa que nunca existiu. O efeito líquido no resultado era nulo não por acidente, mas porque os dois lançamentos foram construídos exatamente para se anularem.

A empresa invoca o item 38E do Pronunciamento Técnico CPC 07 para validar esse método. A leitura do pronunciamento, porém, não sustenta essa extensão. O capítulo em que os itens 38D e 38E se inserem trata especificamente de isenções e reduções do imposto sobre a renda em empreendimentos instalados em áreas incentivadas.

O item 38D refere-se a incentivos tributários do imposto sobre a renda, não ao ICMS. Ademais, o item 2(b) do próprio CPC 07 exclui de seu alcance a contabilização de benefícios sem caracterização como subvenção governamental, mencionando como exemplos isenções temporárias e reduções de alíquota. Entendo que a extensão analógica ao ICMS não é autorizada pelo pronunciamento.

O problema, contudo, é mais fundamental do que a inadequação do método contábil. O art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, autoriza que as subvenções para investimento não sejam computadas na determinação do lucro real. A estrutura lógica do dispositivo pressupõe que haja um valor que, sem a exclusão, integraria o lucro real, e é esse valor que se autoriza retirar da base de cálculo.

Quando os lançamentos produzem resultado líquido nulo e nenhum passivo tributário foi sequer constituído, não há grandeza a ser excluída. A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.968.755, registrou que o contribuinte pretende excluir da base de cálculo valores que jamais ali estiveram, por nunca terem sido contabilizados como receita, já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Essa passagem, transcrita no acórdão do Tema 1.182, descreve com precisão a situação da recorrente quanto à isenção de ICMS.

DOCUMENTO VALIDADO

A constituição formal da reserva de incentivos fiscais não altera essa conclusão. Ela foi formada por destinação de parcela dos lucros operacionais normais, como confirmam as notas explicativas das demonstrações financeiras de todos os exercícios autuados.

O requisito da reserva tem por finalidade garantir que o produto da subvenção permaneça capitalizado na empresa. Quando não há subvenção real que tenha gerado acréscimo patrimonial a ser segregado, a reserva formal existe sem que o pressuposto que lhe dá sentido esteja presente.

Nego provimento ao recurso no que tange à isenção de ICMS, mantendo a glosa de R$ 120.800.355,17.

Diversa é a conclusão quanto à redução de base de cálculo de ICMS, e a distinção decorre de diferença econômica estrutural entre as duas modalidades.

Na redução de base de cálculo, o ICMS é efetivamente apurado, apenas sobre uma base menor do que seria sem o benefício. Há um passivo tributário real constituído, calculado sobre a base reduzida, que é recolhido ao Estado.

A diferença entre o imposto que seria apurado sobre a base integral e o imposto efetivamente recolhido sobre a base reduzida representa redução real de passivo tributário, e essa redução já transita pelo resultado contábil da empresa pela via da menor despesa tributária, independentemente de qualquer lançamento adicional nas contas de subvenção.

A empresa apurou menos ICMS, recolheu menos, e seu lucro contábil foi maior na mesma proporção. Esse acréscimo patrimonial integrou o resultado antes mesmo de ser registrado como subvenção.

O método contábil adicional adotado pela empresa, com os lançamentos simétricos de resultado nulo nas contas de subvenção, é supérfluo do ponto de vista econômico: o benefício já estava no resultado pela via da menor carga tributária efetiva. Os lançamentos fictícios não criaram nem destruíram esse acréscimo; apenas o registraram de forma redundante e tecnicamente inadequada.

Nesse quadro, há um valor que, sem a exclusão do art. 30, comporia o lucro real: é exatamente o acréscimo patrimonial decorrente da redução do passivo de ICMS, que aumentou o lucro contábil pela via da menor despesa tributária. O art. 30 autoriza excluir esse valor, desde que constituída a reserva de lucros.

O §4º do art. 30 vedou a exigência de requisitos adicionais não previstos no artigo, e o Tema 1.182 confirmou que não se pode exigir método contábil específico como condição para a exclusão. A inadequação do método adicional adotado pela recorrente não elimina o direito à exclusão, porque o acréscimo patrimonial real já transitou pelo resultado pela via correta, independentemente daquele método.

O único requisito legal é a constituição da reserva de lucros, cumprido nos três exercícios autuados.

DOCUMENTO VALIDADO

Dou provimento ao recurso neste ponto, afastando a glosa de R$ 106.383.652,45.

Da multa de ofício qualificada

A terceira questão é a qualificação da multa de ofício em 100%, que remanesce aplicável à parcela da segunda infração mantida, relativa à isenção de ICMS.

A qualificação exige a prova do dolo específico previsto nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Não basta a irregularidade objetiva do lançamento. Exige-se que a conduta tenha sido praticada com o deliberado propósito de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador ou de modificar as características essenciais da obrigação tributária.

Os elementos dos autos afastam essa conclusão. Todos os lançamentos foram realizados de forma transparente no Sistema Público de Escrituração Digital, acessíveis à fiscalização sem obstáculo. As demonstrações financeiras foram auditadas por empresa independente e publicamente divulgadas com descrição do método contábil adotado e dos valores envolvidos. A própria nota explicativa das demonstrações de 2020 registra que, a partir daquele exercício, a empresa passou a reconhecer os benefícios como subvenção de investimento com amparo na avaliação de seus assessores jurídicos e na Lei Complementar nº 160, de 2017.

A empresa respondeu tempestivamente a todos os termos de intimação expedidos durante o procedimento. O fundamento de embaraço à atividade fiscalizatória constante da ementa da decisão recorrida não encontra qualquer suporte nos autos e não pode ser mantido.

No período dos fatos, a matéria era objeto de controvérsia genuína. O próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais contava com acórdãos favoráveis a contribuintes em casos de subvenções de ICMS após a Lei Complementar nº 160, de 2017, e a Solução de Consulta Cosit nº 11, de 2020, da própria Receita Federal do Brasil, reconhecia o direito à exclusão sem exigência adicional. Agir com fundamento em norma complementar da própria administração tributária e em precedentes administrativos é conduta incompatível com o dolo que a qualificação da multa requer.

A conduta revela interpretação equivocada da legislação, mas não dolo qualificador. A multa de ofício de 75% do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, é adequada à infração remanescente.

Dou provimento ao recurso neste ponto para reduzir a multa de ofício de 100% para 75%.

Da proteção fundada no art. 100 do Código Tributário Nacional

A quarta questão é o pedido de afastamento das penalidades e dos juros com base no art. 100, inciso III, do Código Tributário Nacional, em razão da Solução de Consulta Cosit nº 11, de março de 2020.

DOCUMENTO VALIDADO

A recorrente sustenta que, durante a vigência dessa solução, a empresa estaria amparada pela orientação oficial, e que sua eventual responsabilidade por penalidades e juros estaria excluída para o período correspondente.

O argumento não prospera. A Solução de Consulta Cosit nº 11, de 2020, tratou da dispensa de demonstração de vínculo entre o benefício e o estímulo à implantação ou expansão. A infração mantida neste voto não decorre da ausência dessa demonstração, mas da ausência de substância econômica real nos lançamentos referentes à isenção de ICMS, questão que aquela solução jamais abordou.

A proteção do art. 100 do Código Tributário Nacional cobre apenas a conduta efetivamente amparada pela norma complementar invocada, não podendo ser estendida a situação que ela não contemplava.

Nego provimento ao recurso neste ponto.

Da cumulação da multa isolada com a multa de ofício

A quinta questão é o pedido de cancelamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, em razão da vedação à sua cumulação com a multa de ofício.

A Delegacia de Julgamento manteve a cumulação sob o fundamento de que a Súmula CARF nº 105 se refere à redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao passo que a penalidade aplicada tem fundamento na redação vigente, dada pela Lei nº 11.488, de 2007. Embora seja argumento tecnicamente sério, não prevalece neste Colegiado.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão CSRF nº 9101-005.080, de 2020, concluiu que a alteração legislativa não modificou a substância jurídica da penalidade, tendo apenas alterado a topografia do dispositivo e reduzido o percentual.

O cerne decisório dos acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi o reconhecimento da ilegitimidade da coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária, racional que independe da redação vigente do art. 44.

Esse entendimento foi consolidado pelo Acórdão CSRF nº 9101-006.891, de observância obrigatória nos termos do art. 99 do Regimento Interno do CARF, que decidiu pela extensão da Súmula CARF nº 105 ao art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação da Lei nº 11.488, de 2007.

Dou provimento ao recurso neste ponto para cancelar a multa isolada.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto por Boa Safra Sementes S.A. para afastar a glosa referente ao excesso de exclusão do crédito presumido de ICMS do Programa PRODUZIR/Goiás; manter a glosa referente à isenção de ICMS concedida com fundamento no Convênio ICMS 100/97; afastar a glosa referente à redução

DOCUMENTO VALIDADO

de base de cálculo de ICMS concedida com fundamento no mesmo Convênio; reduzir a multa de ofício de 100% para 75%, afastando a qualificação; e cancelar a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Cassiano Romulo Soares, redator designado.

Preliminarmente, destaco que este voto se restringe à manutenção das glosas do excesso de exclusão das subvenções para investimentos a título de crédito presumido e de redução da base de cálculo de ICMS, bem como pela manutenção da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais, concomitantemente com a multa de ofício.

O Ilustre Relator defendeu em seu voto o provimento parcial do recurso voluntário com a concordância relativamente à exclusão do **crédito presumido de ICMS** pelo valor total, sem descontar as contribuições devidas aos Fundos PROTEGE GOIAS e Fundo Cultural.

Respeitosamente, discordo.

Em que pese o crédito presumido ser passível de exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL, posição assentada no EREsp 1.517.492/PR, e afetada pelo STJ para análise sob o rito dos recursos repetitivos(Tema 1416), a referida exclusão deve se dar pelo valor do ganho econômico líquido, isto é, devem ser descontadas as despesas incorridas sob pena de enriquecimento sem causa e um duplo benefício por parte da recorrente. Explico: a recorrente deduz na apuração do lucro líquido a título de despesas as contribuições aos fundos citados(TVF, e-fls.2329), de forma que permitir que essas mesmas despesas sejam reconhecidas também como receitas excluídas da base de cálculo do IRPJ na apuração do Lucro Real equivaleria a conceder um benefício na esfera federal superior à própria renúncia de receita do ente estadual, uma vez que esses valores seriam excluídos da tributação do IRPJ duas vezes. Da mesma forma que não parece razoável tributar uma receita que o Estado de Goiás abriu mão com o intuito de promover o desenvolvimento do Estado, não é igualmente aceitável exigir do Governo Federal que deixe de tributar uma parte da receita à qual o Estado efetivamente não renunciou, tendo sido esta já deduzida como despesa. Em suma, permitir tal espécie de “dupla dedução” levaria diretamente à impropriedade de admitir-se que as contribuições aos fundos estaduais em questão tivessem 2 naturezas: de despesa (dedutível na apuração do lucro líquido) e de receita (excluída da base de cálculo do lucro real), o que por óbvio não faz sentido. Dessa forma, as contribuições aos fundos caracterizam-se como despesas que reduzem as receitas de crédito presumido, devendo estas subvenções serem excluídas da base de cálculo do lucro real pelo valor líquido.

DOCUMENTO VALIDADO

Tal posição, diga-se de passagem, se coaduna com a interpretação do Art.30 da Lei nº 12.973/2014 que determina a exclusão apenas da subvenção para investimento, e não das despesas nela incorridas, no caso as contribuições aos Fundos estaduais, que reduzem estas subvenções, reforçando a interpretação sistemática de que a subvenção a ser excluída da base de cálculo é o valor líquido do benefício auferido pela recorrente.

Vale ainda citar recente decisão deste Conselho que concluiu pela exclusão do crédito presumido de ICMS das bases de IRPJ e CSLL pelo valor líquido do benefício auferido pela recorrente, reproduzida na parte que nos interessa:

> PROCESSO 14817.720036/2024-07
> ACÓRDÃO 1302-007.600 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
> SESSÃO DE 25 de novembro de 2025
> RECURSO VOLUNTÁRIO
>
> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
>
> Período de apuração: 31/12/2020 a 31/12/2022
>
> IRPJ. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO LIMITADA AO VALOR LÍQUIDO.
>
> A exclusão do crédito presumido de ICMS na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL deve se limitar ao valor líquido do benefício, deduzidos estornos de créditos e contribuições obrigatórias. A subvenção fiscal corresponde ao efetivo ganho econômico, não ao valor bruto concedido.

Entendo dessa forma que seja procedida a exclusão pelo valor líquido do benefício efetivamente usufruído pela recorrente.

O relator entendeu pela procedência dos valores excluídos da base de cálculo do IRPJ e CSLL a título de subvenção para investimentos na modalidade de **redução de base de cálculo de ICMS**.

Peço vênia ao ilustre relator para divergir.

Em primeiro lugar enxergo certa contradição nesta parte do voto tendo em vista que, assim como a isenção, a redução da base de cálculo de ICMS também trata de benefício fiscal de grandeza negativa, que não constitui receita da recorrente e que não transitou pelo Resultado do Exercício, não havendo que se falar em constituição da reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/76, e em consequência em exclusão da base de cálculo do IRPJ. Entretanto o ilustre relator manteve a autuação no tocante aos valores decorrentes da isenção. Entendo ser o mesmo caso, inclusive com a utilização do artifício de valer-se de lançamentos de débito e crédito que se anulam sem resultar em acréscimo patrimonial que transite pelo Resultado. Nunca é demais lembrar que o Tema 1182 do STJ deixou claro que Isenção e Redução de Base de Cálculo

DOCUMENTO VALIDADO

de ICMS recebem o mesmo tratamento para que sejam considerados Subvenções para Investimento passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ilustro com recente precedente desta 1ª Seção.

> PROCESSO 17095.720850/2023-13
> ACÓRDÃO 1402-007.460 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
> SESSÃO DE 24 de setembro de 2025
> RECURSO VOLUNTÁRIO
> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
> Ano-calendário: 2018, 2019, 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.

Mantenho assim a autuação relativa à exclusão indevida dos valores referentes à subvenção para investimento na modalidade de Redução de Base de Cálculo de ICMS.

Por fim o Eminente Relator manifestou-se no sentido da impossibilidade da **concomitância das multas de ofício e isolada por falta de recolhimento de estimativas**, matéria já sedimentada nesta Turma.

É bem verdade que diversas decisões do CARF caminhavam no sentido pretendido pelo contribuinte, a ponto de a compreensão resultar na edição da Súmula CARF n° 105.

Ocorre que a base legal das penalidades (de ofício e isolada) sofreu sensível alteração, passando a ser contundente quanto à determinação das exigências (grifos nossos):

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, **serão aplicadas** as seguintes multas:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
>
> II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:
>
> [...]
>
> na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

O Ilustre Relator entende que o racional da Súmula CARF n° 105 deve prevalecer, independentemente da redação acima descrita promovida pelo art. 14 da Lei n° 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante de projeto de conversão da Medida Provisória n° 351, de 22 de janeiro de 2007.

Respeitosamente, discordo.

O contribuinte **optou** pela apuração anual do IRPJ. Tal **escolha** traz consigo a **obrigação** de antecipar mensalmente a exação, sob o rótulo de estimativa. O não cumprimento deste dever carrega consigo uma sanção legalmente prevista, ainda que a pessoa jurídica apure base de cálculo negativa da contribuição no encerramento do exercício (Súmula CARF n° 178).

Verificada a transgressão, incumbe à autoridade fiscal a aplicação da penalidade, pois a atividade administrativa de lançamento é plenamente vinculada, sob pena de responsabilização funcional (art. 142 do Código Tributário Nacional).

As multas de ofício e isolada incidem em circunstâncias completamente distintas, ocorridas em momentos distintos, e são calculadas de modos diversos. Não há identidade de hipótese de incidência, de temporalidade, de base imponível, nem mesmo de alíquota.

Considerada a alteração promovida no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996, sobrevieram incontáveis julgados deste Conselho em sentido contrário ao almejado pela Recorrente. Trago exemplos:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
>
> Ano-calendário: 2008
>
> MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. 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

DOCUMENTO VALIDADO

alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". **[Acórdão n° 9101-006.602, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. 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 n° 9101-006.543, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

[...]

IRPJ E CSLL. MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. POSSIBILIDADE.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período. 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 impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO. POSSIBILIDADE.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual. A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória no 351/2007 (posteriormente convertida na Lei no 11.488/2007) no art. 44 da Lei no 9.430/1996

DOCUMENTO VALIDADO

deixa clara a possibilidade de aplicação de ambas as penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. No caso em análise, não se aplica a Súmula CARF no 105, pois a multa isolada foi exigida após as alterações promovidas pela referida Medida Provisória no 351/2007. **[Acórdão n° 9303-014.450, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE, PARA FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF, que diz que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício, aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua nova redação, de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. **[Acórdão n° 9303-010.833, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

No caso de falta de recolhimento de estimativa mensal, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 11.488 de 2007, prevê a imposição de multa de 50%, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, sendo exigida isoladamente, de modo que pode ser exigida mesmo após o encerramento do exercício. Tal entendimento está expresso na súmula CARF n° 178.

[...]

DOCUMENTO VALIDADO

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. 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 n° 1001-002.943, da 1ª Turma Extraordinária/1ª Seção de Julgamento, relatoria do Conselheiro Sidnei de Sousa Pereira]**

Assim, descabida a alegação de indevida concomitância, bem como da aplicação do princípio penal da consunção.

Mantêm-se, com isso, as multas isoladas exigidas.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cassiano Romulo Soares

DOCUMENTO VALIDADO