MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**10340.722246/2024-14**
ACÓRDÃO	1102-002.029 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SCALON & CERCHI LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2020, 2021

BENEFÍCIOS FISCAIS NEGATIVOS DE ICMS. ARTIGO 30 DA LEI Nº 12.973/2014. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. TEMA 1.182 DO STJ. SUBVERSÃO DA TESE PELO PARTICULAR. PSEUDOSSUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. MANOBRA CONTÁBIL. IRPJ E CSLL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. DESCABIMENTO.

Os benefícios fiscais de ICMS concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos qualificam-se como subvenções para investimento, nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com redação dada pela Lei Complementar nº 160/2017, sendo autorizada suas exclusões das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que constituídas e adequadamente utilizadas as correspondentes reservas.

É ilegítima a exclusão desses valores quando tão somente digam respeito a benefícios fiscais gerais, incondicionais e irrestritos, por não se caracterizarem, juridicamente, subvenções.

O registro contábil de despesa de ICMS juridicamente inexistente e, para "compensá-la", o reconhecimento de receita fictícia, corroendo, ao fim e ao cabo, as bases imponíveis, mediante subtração de valor que não reflete qualquer acréscimo patrimonial, que não guarda qualquer relação com efetivo implemento no resultado do exercício decorrente de subvenção, não autorizam a exclusão.

As manobras contábeis e a tentativa de subverter a tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no bojo do Tema 1.182 são reprováveis e inoponíveis ao Fisco Federal.

A ardilosa escrituração contábil das pseudossubvenções em contas de resultado, com o único propósito de anular a despesa de ICMS juridicamente inexistente e, ato contínuo, buscar atrair a exclusão na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não encontra amparo no Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS. PROVA. INEXISTÊNCIA. SUBVENÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO. GLOSA DA EXCLUSÃO. CABIMENTO.

É pertinente a reversão de exclusão de suposta subvenção alusiva a crédito presumido de ICMS na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, quando o contribuinte não prova o cumprimento dos requisitos impostos pelo ente concedente do benefício, tampouco oferece manifestação do correspondente órgão fazendário alusivo ao período objeto da autuação fiscal.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. TEMA 487 DO STF. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL ADICIONAL.

Uma vez exigida a multa de ofício incidente sobre o tributo definitivamente lançado, revela-se indevida a manutenção simultânea da multa isolada incidente sobre as estimativas mensais relativamente ao mesmo período de apuração, por caracterizar dupla resposta sancionatória fundada no mesmo contexto infracional, em afronta ao princípio da consunção, tal como reconhecido pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e constitucionalmente reforçado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema 487 da repercussão geral.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em rejeitar a preliminar de concomitância suscitada, por unanimidade de votos, e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário nos seguintes termos: por maioria de votos, afastadas as exigências de multas isoladas decorrentes de insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, vencidos os Conselheiros Cassiano Romulo Soares e Fernando Beltcher da Silva, que as mantinham – sendo essa a única matéria a que se deu provimento ao recurso; e por voto de qualidade, confirmadas as demais exigências – vencidos os Conselheiros Gustavo Schneider Fossati (Relator), Cristiane Pires

DOCUMENTO VALIDADO

McNaughton e Gabriel Campelo de Carvalho, que as cancelavam integralmente. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

Assinado Digitalmente

Gustavo Schneider Fossati – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ailton Neves da Silva (substituto), Cristiane Pires McNaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho e Fernando Beltcher da Silva (Presidente). Ausente justificadamente o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, substituído pelo Conselheiro Ailton Neves da Silva.

RELATÓRIO

Transcrevo o relatório da DRJ, cujas informações são relevantes para a solução do caso:

> Contra a pessoa jurídica acima qualificada foram lavrados os Autos de Infração de fls. 902 a 929, que lhe exigem o pagamento de Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e multa exigida isoladamente, nos valores abaixo:
>
> | | PRINCIPAL | JUROS | MULTA | M. ISOLADA | SOMA |
> |---|---|---|---|---|---|
> | IRPF | 14.602.423,31 | 5.204.739,25 | 10.951.817,47 | 5.283.937,76 | 36.042.917,79 |
> | CSLL | 5.288.140,97 | 1.884.441,32 | 3.966.105,72 | 936.218,66 | 12.074.906,67 |
> | | | | | TOTAL | **48.117.824,46** |
>
> Tais lançamentos de ofício derivaram daquilo que foi consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 836 a 899, a seguir resumido.
>
> Informam os autores do feito que a interessada realizou "exclusões indevidas de supostas receitas de subvenção para investimento, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, decorrentes de benefícios fiscais de diferimento, redução de base de cálculo e isenção de ICMS".
>
> Relembram que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu seu "pronunciamento CPC 07 (RI) – Subvenção e Assistência Governamentais", determinando que "as subvenções para investimento ou custeio, sejam ou não na forma de isenções ou reduções de tributos, transitem por contas de resultado,

DOCUMENTO VALIDADO

Original

influenciando o resultado contábil", de forma a ocorrer "mutação patrimonial real, ou seja, originando ativos ou passivos na empresa", e, em seu item 12, estipulando que "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".

Acrescentam que,

[...] para fins tributários, o artigo 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, determina que as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real se forem concedidas como estímulo à implementação ou expansão de empreendimentos econômicos e registradas em conta de reserva de lucros.

A Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, acrescentou ao artigo 30 da Lei 12.973/2014 os parágrafos 4º e 5º determinando que os incentivos e os benefícios fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimentos, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas no artigo 30.

[...] A Solução de Consulta nº 145 – Cosit, de 15 de dezembro 2020, também determina que um dos requisitos é que os incentivos e os benefícios fiscais de ICMS tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Em suma, para que "um incentivo ou benefício fiscal de ICMS" seja considerado subvenção para investimento e não seja tributado pelo IRPJ e CSLL, é necessário que tenha sido "concedido como estímulo à implementação ou expansão de empreendimentos econômicos", que influencie o "resultado contábil [...], produzindo uma alteração ou mutação no patrimônio" e que seja registrado em conta de reserva de lucros.

No caso vertente, a interessada "peticionou uma ação declaratória com pedido de desobrigar de recolher IRPJ e CSLL calculados sobre a parcela relativa aos benefícios fiscais de ICMS a que faz jus (crédito presumido, diferimento, isenção e redução de base de cálculo)" no processo de nº 1007463-50.2020.4.01.3802, sendo bem-sucedida em primeira instância.

A União opôs embargos de declaração, que foram acolhidos, sendo a sentença de primeiro grau reformada parcialmente para ser reconhecido apenas "o direito de excluir do lucro real e base de cálculo negativa o crédito presumido de ICMS".

Ainda no caso vertente, a contribuinte apurou o lucro real e base de cálculo da CSLL dentro do regime anual, tendo excluído "doações e subvenções para investimentos, do Lalur/Lacs dos anos-calendário de 2020 e 2021, com valores de R$ 96.496.534,99 e R$ 121.071.765,63, respectivamente (fls. 386 a 421)".

Intimada a esclarecer tais exclusões, a interessada apresentou, dentre outros documentos, a inicial do processo acima referido, acompanhada de

DOCUMENTO VALIDADO

demonstrativo das "contas contábeis que compuseram os valores excluídos a título de subvenção para investimento nos anos calendário de 2020 e 2021 (fls. 363)" e de cópia do "Regime Especial de Tributação (RET)"; porém, não exibiu "os Certificados de Registro e Depósito no Confaz e nem o contrato celebrado com o poder concedente do benefício fiscal".

Tendo os autores do feito analisado a contabilidade da interessada, bem como o demonstrativo acima, constataram que eram creditadas, "ao final de cada mês [...] nas contas do subgrupo 3030101 – RECEITA DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO (fls. 438 a 516) as supostas receitas de subvenção para investimento" e debitadas "duas contas do subgrupo 3030103 – SUBVENÇÕES (3030103001 -ICMS SOBRE COMPRAS; e 3030103002 – ICMS SOBRE VENDAS) (fls. 517 592)", com resultado final igual a zero, ou seja, sem qualquer mutação patrimonial. Prosseguem os autores do feito:

Tais valores decorrentes de supostas receitas de subvenção para investimento são lançados na DRE como receita nas contas do subgrupo 3030101 – RECEITA DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO e, como despesa, com a contraparte nas duas contas subgrupo 3030103 – SUBVENÇÕES (3030103001 – ICMS SOBRE COMPRAS; e 3030103002 – ICMS SOBRE VENDAS), o que obviamente, gerou um resultado igual a zero.

Porém, na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, aqueles valores foram excluídos no Lalur/Lacs a título de subvenção para investimento (fls. 386 a 421).

As despesas de ICMS dos anos-calendário de 2020 e 2021 foram menores que as "supostas despesas de ICMS decorrente de benefícios fiscais que foram escrituradas [como] contrapartidas das contas de subvenções para investimento".

Intimada neste sentido, a interessada apresentou demonstrativos exigidos pelo "documento de Regime Especial E-PTA-RE Nº: 45.000003597-93", os quais foram examinados pelos autores do feito, que constataram que deles constam "os valores dos créditos presumidos concedidos pelo Estado de Minas Gerais.

Tais valores estão escriturados como receitas na conta 3030101001 – REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO (RET)", a contrapartida da "conta patrimonial 2010404001 – ICMS A RECOLHER".

Analisadas as "supostas receitas de subvenção para investimento escrituradas nas contas 3030101002 – ICMS S/ LEITE DE PRODUTORES PF (fls. 438 a 453) e 3030101003 – ICMS S/ LEITE PRODUTORES PJ (TRANSF CRED)", bem como o "arquivo não-paginável apresentado em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização", constatou-se não se tratar de crédito presumido, à luz dos artigos 485, 487 e 488, anexo IX, do Decreto nº 47.394 de Minas Gerais (RICMS/MG-itens 573 e 574) e da "CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 50 DE 31/03/2023 (fls. 635 a 636) emitida pela Receita Estadual de Minas Gerais", vez que "não há um crédito presumido concedido ao adquirente do leite cru", pois "o artigo 485 concede um desconto, a depender do volume de leite, ao produtor rural pessoa jurídica no

DOCUMENTO VALIDADO

Original

saldo devedor do ICMS, ou seja, este é o beneficiário de um crédito presumido, não o adquirente".

Portanto, [...] os valores escriturados nas contas 3030101002 – ICMS S/ LEITE DE PRODUTORES PF e 3030101003 – ICMS S/ LEITE PRODUTORES PJ (TRANSF CRED) (fls. 438 a 463) não são créditos presumidos de ICMS, não sendo receitas de subvenção para investimento, logo não é possível a sua exclusão na apuração do Lucro Real e base de cálculo da CSLL.

Constatou-se que, "à exceção do crédito presumido citado anteriormente (artigos 11 e 12 do Regime Especial E-PTA-RE Nº: 45.000003597-93) e os valores nas contas 3030101002 – ICMS S/ LEITE DE PRODUTORES PF e 3030101003 – ICMS S/ LEITE PRODUTORES PJ (TRANSF CRED)", as exclusões "a título de subvenções para investimento na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL decorrem de isenções, reduções de base de cálculo e diferimentos do ICMS, que foram concedidos pelo Estado de Minas Gerais de forma geral e irrestrita".

Entretanto, os autores do feito apontam que "não há receita de subvenção concedida pelo Estado a ser excluída, [...] inclusive [...] no diferimento do ICMS, em que não há o pagamento do ICMS pelo comprador quando adquire os produtos da Scalon", pois, se "o tributo não transita pela empresa, [...] esta não se beneficia e por isso não há uma receita de subvenção concedida pelo Estado".

Seguem-se diversos exemplos de tratamento contábil e tributário correto e incorreto dessas exclusões realizadas pela interessada, envolvendo isenções (fls. 877 a 886), diferimentos (fls. 886 a 889) e reduções de base de cálculo de ICMS (fls. 889 a 893), com a observação de que a contribuinte "criou fatos contábeis fictícios para justificar as supostas receitas de subvenção para investimento e com isso excluí-las da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL".

Acrescentam: Os lançamentos contábeis entre estas contas acabam se anulando, não afetando o resultado da empresa e muito menos causando uma mutação patrimonial real.

Porém, em um truque fiscal o contribuinte exclui estas receitas fictícias de subvenção para investimento na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, que numa situação real, nunca transitaram pelo resultado da empresa, pois a empresa nunca recebeu uma receita de subvenção decorrente de diferimento de ICMS.

Arrematam os autores do feito: Em vista dos fatos acima demonstrados, temos a seguinte situação em relação a escrituração da suposta receita de subvenção:

a) Não geraram receita na empresa, não resultando numa mutação patrimonial real, ou seja, originando ativos ou passivos na fiscalizada, conforme determina o pronunciamento CPC 07 (RI) – Subvenção e Assistência Governamentais;

DOCUMENTO VALIDADO

b) Sua escrituração contábil serve apenas e tão somente para dar formalidade aparente a Subvenções não recebidas efetivamente e, desta forma, simular o direito à dedução nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL;

c) Os benefícios fiscais em questão não coincidem, de forma alguma, com aqueles concedidos a título de Crédito Presumido de ICMS.

Completam mais adiante:

a) As isenções, diferimentos e reduções de base de cálculo de ICMS obtidas pela fiscalizada e deduzidas das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, não são Subvenções para Investimento, porque não foram concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, mas sim de forma geral e irrestrita;

b) As isenções, diferimentos e reduções de base de cálculo de ICMS, neste caso, não influenciaram o resultado contábil (receitas menos custos e despesas) e delas não se poderiam constituir Reservas de Lucros, tampouco poderiam ser utilizadas para absorção de prejuízos ou aumentos de capital porque nunca produziram alteração ou mutação no patrimônio e nem mesmo circularam, sob qualquer forma de ativo da empresa;

c) As isenções, diferimentos e reduções de base de cálculo de ICMS que ocorreram entre contribuintes deste imposto, não deram vantagem econômica para o adquirente da mercadoria, já que aquele deixou de recolher para o Estado o mesmo montante que também deixou de cobrar do adquirente, enquanto este não teve o crédito relativo ao imposto desonerado.

Ademais, salientam os auditores-fiscais que “só pode ser considerado subvenção para investimento o benefício fiscal concedido com a exigência de investimento de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e o registro em reserva de lucros” e que “os benefícios fiscais obtidos pelo contribuinte através da redução de base de cálculo, isenção e diferimento do ICMS [...] foram concedidos de forma geral e irrestrita”, sem “necessidade ou obrigação de implantação de empreendimentos ou expansão de negócios”, tratando-se de benefícios sem “ingressos financeiros reais nas entidades – empresas – que realizam o evento econômico que daria origem a um fato gerador de imposto”, destinados exclusivamente ao adquirente da mercadoria, o contribuinte de fato do imposto.

A seu turno, “os contribuintes de direito do ICMS não suportam economicamente o ICMS quando incidente em operações oneradas” e “não auferem vantagem econômica nas situações em que ele é desonerado sem implicar crédito para a operação subsequente, exceto no que tange ao aspecto financeiro”: eles apenas deixam de recolher para o estado o mesmo montante que não cobraram do adquirente, por ser “o ICMS um tributo plurifásico e não-cumulativo, em que o seu ônus jurídico e econômico é integralmente transmitido até o não-contribuinte do imposto”.

DOCUMENTO VALIDADO

Recorda-se que, por determinação do artigo 50 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, as disposições contidas no artigo 30 desta mesma Lei se aplicam à apuração da base de cálculo da CSLL. Seguem-se memórias de cálculo dos lançamentos de ofício.

Sob o título "4.2 – FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ E CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA – MULTA ISOLADA DE 50%", escrevem os autores do feito: Será aplicada a multa isolada de 50% prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996 devido a exclusão de subvenção para investimento na apuração do Imposto de Renda mensal por estimativa e base de cálculo da CSLL mensal por estimativa, glosando os valores de subvenção para investimento [...].

IMPUGNAÇÃO

Ciente em 1º de novembro de 2024 (fl. 933), a interessada apresentou, em 28 de novembro de 2024, a impugnação de fls. 939 a 980, alegando o que a seguir se condensa.

Após resumir a ação fiscal, passa às preliminares, alegando "NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO", por entender que houve "ação judicial que discute o mesmo tema".

Escreve: Inicialmente, importante pontuar que a Impugnante já discute a matéria objeto do presente auto de infração em ação judicial própria, no processo nº 1007463 50.2020.4.01.3802, da 2ª Vara Federal de Uberaba/MG, atualmente em trâmite perante o TRF da 6ª Região, após julgar recurso da União.

Referida ação judicial teve decisão favorável à Impugnante, permitindo a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS, estando de acordo com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema repetitivo nº 1.182 [...].

Afirma que, "diferentemente do que faz crer a Fiscalização no presente auto de infração no item 4, página 7, do Termo de Verificação Fiscal, a decisão judicial não permitiu apenas a exclusão do crédito presumido de ICMS".

Prossegue: Em breve resumo da ação judicial, em sentença o Juiz de 1º grau havia julgado procedente a ação para exclusão de todos os benefícios fiscais de ICMS da base do IRPJ/CSLL (crédito presumido, isenção, diferimento e redução de base de cálculo), sem quaisquer condições ou ressalvas.

Em julgamento da apelação da União, o TRF6 manteve a exclusão de todos os benefícios fiscais, negando provimento ao recurso. Porém, em julgamento de Embargos de Declaração da União, o TRF6 manteve a exclusão do crédito presumido, e reformou quanto aos demais benefícios fiscais para ser aplicada o julgado no Tema 1.182/STJ.

Ou seja, permitiu a exclusão dos demais benefícios, desde que atendidos os requisitos do art. 10, da Lei Complementar nº 160/2017 e art. 30, da Lei nº 12.973/2014.

DOCUMENTO VALIDADO

Transcreve os artigos 1.040, inciso II, do Código de Processo Civil, e 99, do Regimento Interno do CARF (RICARF) aprovado pela Portaria MF 1.634, de 21 de dezembro de 2023, afirmando que, [...] estando o Tema Repetitivo nº 1.182/STJ transitado em julgado, o entendimento lá fixado deve ser aplicado ao presente caso, ou seja, permite-se excluir as subvenções para investimento de ICMS (isenção, redução de base e diferimento) desde que cumprido o requisito de registrar em reserva de subvenção no Patrimônio Líquido, como será melhor discorrido nos próximos tópicos desta defesa.

Menciona igualmente a Súmula nº 1 do CARF, para reiterar que "no caso em questão o objeto discutido no presente auto de infração é idêntico ao discutido na ação judicial nº 1007463-50.2020.4.01.3802", finalizando por dizer que "deve ser declarada a nulidade do auto de infração, pois versa sobre a mesma matéria discutida na ação judicial".

Sob o título "II.2 – CONTRADIÇÃO – RESTITUIÇÃO DE VALORES DECORRENTES DA REAPURAÇÃO DAS SUBVENÇÕES", alega existir "contradição presente no auto de infração, tendo em vista que foram deferidos os pedidos de restituição de saldo negativo de IRPJ e CSLL dos anos de 2020 e 2021, referentes à reapuração com as exclusões das subvenções para investimento", tendo sido reconhecido seu alegado direito creditório.

Afirma ser "necessária a anulação do auto de infração, tendo em vista que a reapuração do IRPJ/CSLL com as exclusões das subvenções já foi objeto de análise quando do processamento e deferimento dos pedidos de restituição", o que caracterizaria "vício formal, já que diz respeito a uma má aplicação das normas procedimentais do lançamento que não levou em consideração a análise anterior de deferimento dos saldos negativos".

Sob o título "II.3 – DA NÃO APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA NA FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS – SÚMULA 105 CARF", alega que, apesar de a "empresa recolher os tributos por estimativa mensal, o fato gerador do IRPJ e da CSLL é o dia 31 de dezembro de cada ano" e, portanto, deveria "prevalecer a aplicação de apenas uma multa, no caso a multa de ofício, de 75%".

Completa: As multas isoladas, aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais, não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário.

Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício, restando as multas isoladas absorvidas por esta.

Em se tratando de penas, a punição pela infração-meio é absorvida pela penalidade aplicada à infração-fim. [...]

Dessa forma, caso não seja anulada a totalidade do auto de infração, o que não se espera pelos fundamentos apresentados nesta defesa, a multa isolada sobre as

DOCUMENTO VALIDADO

Original

estimativas deverá ser anulada, pois está em duplicidade com a multa de ofício sobre o mesmo fato gerador.

Sob o título "II.4 – DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS", recorda que o "auto de infração considerou válida apenas a exclusão do crédito presumido de ICMS referente ao Regime Especial E-PTA-RE Nº: 45.000003597-93, concedido pelo Estado de Minas Gerais" e que todos os demais "benefícios fiscais de ICMS, inclusive o crédito presumido de ICMS na aquisição de leite, foram glosados pela fiscalização [...], por considerar que a legislação não concede tal crédito ao adquirente do leite".

A tal respeito, afirma que "a legislação do estado de Minas Gerais garante a transferência do crédito presumido de ICMS ao adquirente do leite", mencionando os "artigos 487 e 488, Anexo IX, RICMS/MG (Decreto 43.080/2002)".

Em especial, diz que o referido artigo 487 "dispõe que o imposto destacado pelo produtor rural, em virtude do regime do artigo 485, poderá ser apropriado pelo adquirente/destinatário, desde que seja acrescentado ao valor da operação 2,5%".

Considera que "não procede o argumento da Fiscalização de que o crédito presumido é apenas do produtor rural, pois há a previsão de ser apropriado pelo destinatário, desde que observada as condições impostas".

Transcreve trecho da "Resposta à Consulta nº 48/2024, emitida pela Receita Estadual de Minas Gerais", com a observação de que o "artigo 296 do RICMS/23, citado na resposta a consulta acima, tem a mesma redação do artigo 461 do RICMS/02".

Transcreve excertos da "Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 002/2009", emitida pela Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais.

Diz que também "deve ser aceito o crédito presumido da conta 3030101003 – ICMS S/LEITE PRODUTORES PJ (TRANSF CRED), referente a transferência do crédito presumido que a Impugnante tem direito quando da compra do leite de outra pessoa jurídica", mencionando o "artigo 488 do RICMS/MG" e a "Consulta de Contribuinte nº 063/2023 [...], em que a SEFAZ/MG esclarece a possibilidade do crédito presumido de ICMS ser transferido ao adquirente no caso de compras de produtor pessoa jurídica".

Encerra este ponto dizendo que "também deve ser afastada a glosa quanto à exclusão da apuração do IRPJ/CSLL do crédito presumido de ICMS a que tem direito nas compras do leite de produtor pessoa jurídica".

Sob o título "II.5 – DO REQUISITO PARA EXCLUSÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO", aborda tanto a necessidade de que "o benefício fiscal tenha sido concedido como estímulo à implementação ou expansão de empreendimento

DOCUMENTO VALIDADO

econômico" quanto a contabilização dos "benefícios fiscais de ICMS [...] em desacordo com as normas contábeis a respeito das subvenções".

Quanto ao primeiro ponto, aduz que "esse requisito há tempos está superado pelo julgamento do Superior Tribunal de Justiça em recurso repetitivo (Tema 1.182)", discorrendo sobre a "distinção entre as subvenções de custeio e subvenções para investimento" antes e após o "advento da Lei Complementar nº 160/2017", com a adição por esta última dos "§§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, os quais passaram a classificar todos os benefícios fiscais de ICMS como subvenções para investimento", sem exigência de "outros requisitos não previstos naquele artigo".

Salienta que o "Regulamento do Imposto de Renda (RIR/18) [...] em seu art. 523 dispõe que as subvenções para investimento, inclusive por meio de isenção ou de redução de impostos não serão computadas para fins de determinação do lucro real".

Menciona a "Solução de Consulta Cosit nº 145/2020, que passou a exigir que os incentivos fiscais efetivamente tenham sido concedidos como estímulo à implantação e expansão de empreendimentos", afirmando haver-se valido da "já citada ação nº 1007463-50.2020.4.01.3802, a fim de declarar [...] o seu direito à exclusão dos benefícios fiscais do ICMS" sem a exigência de comprovação de que "o benefício foi concedido como estímulo à implementação ou expansão de empreendimentos econômicos".

Menciona igualmente que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em 20 de março de 2023, "afetou sob o rito dos recursos repetitivos os Recursos Especiais nº 1.945.110/RS e 1.987.158/SC – Tema 1.182, determinando, a suspensão de todos os processos que versem sobre a controvérsia", com julgamento em 26 de abril de 2023.

Sob o título o "II.6 – DA CONTABILIZAÇÃO DA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO", relembra as considerações feitas pelos autores do feito quanto aos lançamentos contábeis que envolvem "os benefícios de isenção, reduções de base de cálculo e diferimentos do ICMS", os quais não resultaram em "mutação patrimonial real", com o emprego daquilo que os autores do feito consideraram artifícios escriturais.

Quanto a isto, responde a impugnante não ser "necessário o reconhecimento da subvenção de investimento como receita. Isso porque a contabilização realizada pela Impugnante tem o mesmo efeito da contabilização onde a subvenção transita pelo resultado".

Alega que, para "exclusão das subvenções das apurações de IRPJ e CSLL não é exigido pela lei, nem pelo Tema 1.182 do STJ, que a subvenção seja reconhecida contabilmente como receita", sendo necessário apenas que os benefícios sejam "contabilizados como Reserva de Subvenção no Patrimônio Líquido e não distribuído aos sócios".

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Prossegue dizendo que o "procedimento contábil é apenas o caminho para se chegar ao destino final, que é o lucro líquido das empresas" e que a "forma de contabilização, isto é, a sequência dos lançamentos contábeis não impacta o resultado final, mas apenas evidencia com mais ou menos riqueza de informações o evento econômico registrado".

Assegura que [...] mesmo no caso de o benefício fiscal não vir a ser registrado como receita, tal circunstância não alterará o resultado contábil final (lucro líquido), dado que paralelamente não haverá o registro da despesa com o imposto que foi diminuído com o benefício fiscal.

Ou seja, nada se adiciona ao resultado a título de receita com subvenção (isenção de ICMS, redução de base, etc), mas também, por outro lado, nada se deduz a título de despesa com ICMS. Em termos econômicos, isto equivale exatamente a adicionar a referida receita na demonstração de resultado e depois neutralizá-la mediante o registro de despesa de mesmo valor. [...]

A falta de registro do benefício fiscal como receita não deve afetar esse lucro líquido, pois, por coerência, se não há o lançamento dessa receita, não deve haver o registro da correspondente despesa com imposto.

Diz que "o auto de infração se fundamenta no sentido de que a subvenção para investimento deve ser reconhecida como receita, por força do Pronunciamento Técnico CPC 07", que "pronunciamento técnico se refere a subvenção governamental" e que "a subvenção para investimento tratada na legislação tributária, necessariamente, não se confunde com a subvenção governamental definida no CPC 07".

Aduz que nem "toda subvenção para investimento (tributária)" pode ser "considerada uma subvenção governamental (contábil)" e que o referido Pronunciamento não se aplicaria "aos casos de subvenção para investimento da legislação tributária, que compreende os benefícios fiscais de ICMS como isenção, redução de base, redução de alíquota, etc.", mencionando seu item 2.

Salienta que "os requisitos contábeis previstos no CPC 07 não possuem relevância para a aplicação do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, uma vez que, naturalmente, não são capazes de definir o tratamento tributário correspondente", entendendo que uma vez "comprovado que a Impugnante destinou os valores de subvenções para investimento na conta reserva de incentivos fiscais no PL", nos termos do "artigo 30 da Lei nº 12.973/2014", inexistiria "óbice para a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da apuração do IRPJ e CSLL". Os pedidos finais resumem e reiteram a impugnação.

A **DRJ** julgou **improcedente** a impugnação, conforme a ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2020, 2021

CONCOMITÂNCIA DE MULTAS

A multa de ofício e a multa isolada divergem por completo, tendo hipóteses de incidência absolutamente distintas, devendo esta última ser exigida mesmo que venha a ser calculado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL.

EXCLUSÕES NO LALUR E LACS

Para que os valores de crédito presumido de ICMS sejam excluídos na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, eles devem resultando em verdadeira mutação patrimonial real, sendo registrados como receita na demonstração do resultado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2020, 2021

REQUISITOS DA IMPUGNAÇÃO

A impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2020, 2021

AÇÃO JUDICIAL

Não importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial que discute matéria tributária *in abstracto*, que não constitui objeto do lançamento de ofício.

CONTRADIÇÃO ENTRE PROCEDIMENTOS

Não existe contradição entre auto de infração e prévia restituição de tributos, quando tal restituição foi indevida, em face do princípio do *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, alegando:

(i) Do requisito para exclusão dos demais benefícios fiscais de ICMS (subvenções para investimento);

(ii) Da aplicação de tema repetitivo na esfera administrativa: Regimento Interno do CARF – Portaria MF 1.634/2023;

(iii) Do crédito presumido de ICMS;

(iv) Da contabilização da subvenção para investimento;

DOCUMENTO VALIDADO

(v) Da não aplicação da multa isolada na falta de pagamento de estimativas mensais – Súmula 105 CARF.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Gustavo Schneider Fossati**, Relator.

I. Admissibilidade

O presente Recurso Voluntário é **tempestivo** e atende aos requisitos de admissibilidade, razão, pela qual, dele conheço.

II. Síntese fática

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por SCALON & CERCHI LTDA contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), que manteve o lançamento de ofício de **IRPJ e CSLL**, relativo aos anos-calendário de **2020 e 2021**, decorrente da **glosa de exclusões relativas a subvenções para investimento oriundas de benefícios fiscais de ICMS**.

Segundo a fiscalização, teriam sido identificadas **exclusões indevidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL**, decorrentes do tratamento conferido pela contribuinte a benefícios fiscais de ICMS, notadamente: crédito presumido; diferimento; redução de base de cálculo; isenção.

Esses valores foram registrados pela contribuinte como **subvenções para investimento**, sendo posteriormente **excluídos no LALUR/LACS**, nos montantes de:

- **R$ 96.496.534,99 (2020)**
- **R$ 121.071.765,63 (2021)**

A fiscalização analisou a contabilidade da empresa e constatou que os valores estavam registrados no grupo de contas **30301 – Receita de Subvenções**, especialmente no subgrupo **3030101 – Receita de Subvenções para Investimento**, com contrapartida nas contas **ICMS sobre compras e ICMS sobre vendas**.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, tais lançamentos contábeis teriam gerado **resultado líquido nulo na demonstração de resultado**, pois as receitas de subvenção eram compensadas por despesas correspondentes, o que, na visão da fiscalização, indicaria ausência de **efetiva mutação patrimonial**.

Com base nesses fundamentos, concluiu-se que **não estariam presentes os requisitos legais previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014**, razão pela qual a fiscalização promoveu a glosa das exclusões de subvenção, o lançamento de IRPJ e CSLL, a aplicação de multa de ofício de **75%** e

DOCUMENTO VALIDADO

a aplicação de **multa isolada de 50%** sobre as estimativas mensais. O crédito tributário total lançado alcançou **R$ 48.117.824,50**, compreendendo IRPJ e CSLL, multas e juros.

Em sua impugnação, a contribuinte sustentou, em síntese, que:

1. **Os benefícios fiscais de ICMS constituem subvenções para investimento**, nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, especialmente após a alteração promovida pela **Lei Complementar nº 160/2017**;
2. Não seria exigível a demonstração de que o incentivo foi concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico;
3. Os benefícios foram **devidamente registrados e refletidos na contabilidade** da empresa;
4. O tratamento contábil adotado está em consonância com o **Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais**, segundo o qual as subvenções devem transitar pelo resultado;
5. O entendimento defendido pela fiscalização estaria superado pela jurisprudência do **Superior Tribunal de Justiça**, especialmente no **Tema Repetitivo nº 1.182**;
6. Ademais, sustentou que parte da matéria foi discutida judicialmente no processo **1007463-50.2020.4.01.3802**, no qual se discutiu a incidência de IRPJ e CSLL sobre benefícios fiscais de ICMS.

A **DRJ**, por meio do Acórdão nº 106-049.292, julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte, mantendo integralmente o lançamento tributário. Segundo a decisão, **o processo judicial existente não impediria a análise administrativa da matéria, pois trataria de discussão abstrata acerca da incidência tributária**.

No mérito, a decisão destacou que: não teria sido comprovado o direito ao crédito presumido nas aquisições de leite; não haveria comprovação do cumprimento dos requisitos legais para caracterização das subvenções; os benefícios fiscais não teriam sido demonstrados como vinculados à expansão de empreendimento econômico.

Inconformada, a contribuinte interpôs o presente **Recurso Voluntário ao CARF**.

III.1 – Da alegação de concomitância com a ação judicial

Entendo, na linha do que decidiu a DRJ, que **o processo judicial existente não impede a análise administrativa da matéria**, visto que a discussão judicial veicula questionamentos em abstrato acerca das subvenções para investimento.

O presente processo administrativo, por outro lado, trata de **questões específicas** ligadas aos benefícios da contribuinte e à sua **forma de contabilização**, controvertendo as **orientações contábeis postas no CPC 07 e sua aplicação** como um todo ou não às subvenções para investimentos, **como espécie de subvenção governamental**.

DOCUMENTO VALIDADO

Em outras palavras, o presente processo possui como **objeto específico questões diversas** daquelas postas na ação judicial, de modo que estou **afastando a alegação de concomitância** com a ação judicial, recomendando a continuidade do presente julgamento.

III.2 - TEMA REPETITIVO 1182/STJ. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS DE "NATUREZA NEGATIVA" (ISENÇÃO E REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO). VINCULAÇÃO OBRIGATÓRIA.

A Recorrente sustenta que os benefícios fiscais relativos ao ICMS — notadamente redução de base de cálculo, diferimento e isenção — devem ser considerados **subvenções para investimento**, nos termos do **art. 30 da Lei nº 12.973/2014**, com as alterações promovidas pela **Lei Complementar nº 160/2017**.

Assiste razão à Recorrente.

A questão jurídica de fundo não é nova, tendo sido pacificada pelo STJ, quando do julgamento do Tema de Repetitivo 1182. Na tese firmada no julgamento, restou expressamente prevista a possibilidade de exclusão dos benefícios fiscais de ICMS – tais como redução de base de cálculo e isenção, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não devendo ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Reproduz-se a tese firmada:

> 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 CSSL 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.

A redação original do art. 30 da Lei 12.973/2014 determinava:

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 30. **As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos**, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público **não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros** a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:
>
> I - **absorção de prejuízos**, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou
>
> II - **aumento do capital social**.

Em 07/08/2017, foi publicada a **Lei Complementar 160**, cujo art. 9º incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014:

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

Dos dispositivos acima transcritos, extrai-se a **norma jurídica**, segundo a qual os benefícios fiscais de ICMS não seriam computados para fins de tributação do IRPJ e da CSLL, desde que observados os **requisitos** previstos, quais sejam:

i) que **os investimentos sejam mantidos em reservas de lucros** e

ii) que **referidos valores não sejam objeto de destinação diversa da absorção de prejuízos fiscais ou aumento de capital social da empresa**.

Com a publicação da LC 160/2017, ficou vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas no art. 30. Dito de outra forma, os únicos requisitos que podem ser exigidos são os acima mencionados.

Assim, o § 4º sacramenta a compreensão, segundo a qual todos os benefícios fiscais de ICMS são subvenções para investimento, independentemente se concedidos como benefício fiscal incondicional ou se vinculado à determinada contrapartida. Além disso, passou a não mais subsistir a necessidade de o contribuinte comprovar que os valores são concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Na mesma linha, vale mencionar a **Solução de Consulta COSIT nº 15/2020**, que assim dispõe:

[...] De acordo com a legislação de regência, temos que:

> 18.1. **Existem dois tipos de subvenções para investimento, quais sejam, as subvenções concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, inclusive quando concedidas por meio de isenções ou reduções de impostos, **e os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS**, concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal;
>
> 18.2. **As subvenções para investimento recebidas, aqui também inclusos os incentivos relativos ao ICMS concedidos pelos estados e Distrito Federal**, **não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que registradas em reserva de incentivos fiscais, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos e aumento do capital social**, observadas os demais requisitos estabelecidos na lei;
>
> [...]

Com base no entendimento do STJ e na própria Solução de Consulta COSIT 15/2020, a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não é requisito para enquadrar benefícios fiscais de ICMS como subvenção para investimentos. A leitura do art. 30, objetivando a aferição do cumprimento dos seus requisitos, deve se limitar à constituição de reservas de incentivos, no caso de outros tipos de benefícios fiscais de ICMS – como redução de base e isenção – não cabendo a exigência da demonstração da sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

No âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais (1ª e 3ª Turmas), por unanimidade de votos, há entendimento de que nos casos de redução de base e de isenção, dentre outros, não cabe a exigência da demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
>
> Ano-calendário: 2008, 2009
>
> **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIOS VINCULADOS AO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. IRPJ CSLL**.
>
> **A partir do advento da Lei Complementar nº 160, de 2017, consideram-se como subvenções para investimento os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos por Estados e Distrito Federal, destacando ainda o caráter retroativo desse direcionamento, consoante o estabelecido no art. 10 da LC no 160, de 2017, e tendo em conta o entendimento firmado de forma vinculante pelo STJ no Tema Repetitivo 1182, que ressalva a aplicação do decidido no ERESP 1.517.492/PR (relativo a crédito presumido)**. (**Acórdão nº 9303-014.430**, CSRF / 3ª Turma, Sessão do dia 19 de outubro de 2023)

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. **O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada "lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996", os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. (**Acórdão nº 9101-006.891**, CSRF / 1ª Turma, Sessão do dia 04 de abril e 2024)

No caso dos autos, a Recorrente demonstrou que constituiu a **reserva de incentivos fiscais**, em conta específica, com base no art. 195-A da Lei das S/A, conforme se observa abaixo (fl. 1.830 e 1.831):



LIVRO RAZÃO

Entidade:	SCALON & CERCHI LTDA
Período da Escrituração:	01/01/2020 a 31/12/2020
CNPJ:	24.333.411/0001-67
Número de Ordem do Livro:	216
Período Selecionado:	01 de janeiro de 2020 a 31 de dezembro de 2020

Conta Selecionada: 2030601003 - RESERVAS DE SUBVENCOES

Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial -->	0,00	
09/11/2020	VR REF TRANSF SALDO RESERVA SUBVENÇAO AN	0120201109008851001		R$ 32.710.843,00	R$ 32.710.843,00	C
11/11/2020	VR REF TRANSF SALDO RESERVA SUBVENÇAO AN	0120201111008851001		R$ 46.229.063,00	R$ 78.939.906,00	C
17/11/2020	VR REF TRANSF SALDO RESERVA SUBVENÇAO AN	0120201117008851001		R$ 19.229.001,00	R$ 98.168.907,00	C
31/12/2020	VR.TRANF PARA CONSTITUICAO RESERVA DE SU	0120201231008851001		R$ 79.653.293,35		
31/12/2020	VR.TRANF PARA CONSTITUICAO RESERVA DE SU	0120201231008851001		R$ 22.246.707,65	R$ 200.068.908,00	C



LIVRO RAZÃO

Entidade:	SCALON & CERCHI LTDA
Período da Escrituração:	01/01/2021 a 31/12/2021
CNPJ:	24.333.411/0001-67
Número de Ordem do Livro:	217
Período Selecionado:	01 de janeiro de 2021 a 31 de dezembro de 2021

Conta Selecionada: 2030601003 - RESERVAS DE SUBVENCOES

Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial -->	200068908,00	C
20/05/2021	TRANSF P/ AUMENTO CAPITAL CONF REGISTRO	0120210520008851001	R$ 22.246.707,64		R$ 177.822.200,36	C
31/12/2021	VR.TRANF PARA CONSTITUICAO RESERVA DE SU	0120211231008851001		R$ 23.063.074,13		
31/12/2021	VR.TRANF PARA CONSTITUICAO RESERVA DE SU	0120211231008851001		R$ 73.648.359,86	R$ 274.533.634,35	C

Portanto, não deve prevalecer o entendimento de que a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS seria indevida, sendo exigido apenas que os valores vinculados a eles transitem pelo resultado da empresa e sejam direcionados à conta de reserva de lucros.

III.2 – CONTABILIZAÇÃO SEGUNDO O CPC 07 E LEGISLAÇÃO CONVERGENTE

A fiscalização sustentou que os lançamentos contábeis não representariam efetiva mutação patrimonial, pois receitas e despesas teriam sido compensadas.

Contabilmente, a disponibilidade econômica de renda para fins de tributação pressupõe um incremento real no patrimônio líquido. No **caso das subvenções de ICMS**, a **desoneração estadual** atua como uma **redução do passivo tributário** que, invariavelmente, **eleva o lucro líquido** do exercício.

A Recorrente sustenta que os benefícios (isenções e reduções) **geraram economia de caixa**, **convertida em lucro líquido reinvestido**. Tal **acréscimo patrimonial** é o que **legitima a posterior exclusão fiscal**, pois a norma visa justamente impedir que a União tribute um incentivo concedido pelo Estado.

Assiste razão à contribuinte. A **desoneração** do ICMS **impacta positivamente o resultado** operacional ao **reduzir o custo tributário** estadual. Esse **reflexo positivo** é a **gênese da subvenção passível de exclusão**. A **existência** de **incremento patrimonial** é **inconteste**, bastando que o

DOCUMENTO VALIDADO

Original

registro contábil siga a norma de regência para assegurar a neutralidade tributária, conforme se verá abaixo.

A contabilidade apresentada pela Recorrente evidencia que os benefícios fiscais foram registrados em contas específicas de **receitas de subvenções**, conforme demonstrado no grupo contábil **30301 – Receita de Subvenções**.

Tal tratamento encontra respaldo no **Pronunciamento Técnico CPC 07**, que estabelece que subvenções governamentais:

- devem ser reconhecidas como receita;
- devem transitar pelo resultado do exercício.

O fato de haver contrapartidas contábeis destinadas a refletir a redução de encargos tributários **não descaracteriza a existência de benefício econômico**, tampouco invalida o registro contábil adotado.

A Lei nº 11.638/07 inaugurou a convergência contábil internacional (IFRS) no Brasil, estabelecendo o princípio da neutralidade fiscal. O registro contábil deve refletir a essência econômica, não podendo ser penalizado por meras adequações formais.

O CPC 07 determina que subvenções devem transitar pelo resultado antes de serem destinadas à reserva, visando o reconhecimento fiel do desempenho da entidade. A adoção desse trânsito pela Recorrente não desnatura a subvenção; ao contrário, é requisito para a transparência. A Solução de Consulta nº 11/2020 corrobora essa forma de contabilização, alinhando-se ao art. 30 da Lei nº 12.973/14.

Ressalte-se que a **adequação do procedimento adotado pela Recorrente** em obediência ao Pronunciamento do CPC 07 é **corroborada** pelo **parecer** dos **professores Eliseu Martins e Vinícius Aversari Martins** que foi juntado aos autos do RESp nº 1.945.110 (Tema nº 1.182), onde constou de forma clara que **os benefícios fiscais do ICMS**, inclusive **isenção e redução de base de cálculo**, **são receita e implicam aumentos patrimoniais:**

> 4.1 Conforme as normas contábeis atuais, por favor confirme que as empresas que registram receita decorrente dos seguintes benefícios fiscais de ICMS devem ter o mesmo tratamento contábil na apuração do lucro antes do IRPJ/CSL: (a) isenção, (b) redução de base de cálculo, (c) diferimento de ICMS com perdão de parte do débito por ocasião da quitação e (d) crédito presumido.
>
> **Entendemos que há aumento patrimonial em todos os casos**: é procedimento apropriado o contribuinte **registrar a despesa com o ICMS** como se não houvesse o benefício **e registrar a receita com o benefício do ICMS** para ajustar o valor do ICMS ao seu valor devido. Nesse caso, **os efeitos dos benefícios devem ser obrigatoriamente registrados como receitas**.
>
> Portanto, a nossa resposta objetiva é: **caso os benefícios fiscais de ICMS diminuam a carga tributária da entidade incentivada**, independente do nome

DOCUMENTO VALIDADO

> que é dado ao benefício, **eles são receita** para a entidade e levarão a idêntico lucro líquido contábil antes do IRPJ e da CSLL.
>
> Em suma, **é correto o procedimento do contribuinte que registra todos os benefícios fiscais de ICMS como receita para fins contábeis**. Conforme discutido no item 4.2, **são todos, fora do mundo contábil, caracterizados como 'grandezas positivas'**, inexistindo 'grandezas negativas', **pois todos os benefícios implicam, em última instância, aumentos patrimoniais**.
>
> Reforçando, nossos argumentos estão calcados na essência econômica dos benefícios fiscais: **são efetivos créditos ou reduções de ICMS** que **implicam aumentos patrimoniais**, são **efetivas receitas passíveis de registro contábil**. Entendemos que o contribuinte que registra **essas receitas, genuínas reduções de passivos** (sob as mais diversas formas de benefícios fiscais, incluindo os de ICMS), está contabilizando receitas de forma apropriada.

Destaque-se do supracitado parecer a passagem, segundo a qual **"é procedimento apropriado o contribuinte registrar a despesa com o ICMS como se não houvesse o benefício e registrar a receita com o benefício do ICMS para ajustar o valor do ICMS ao seu valor devido"**.

O Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, trata da subvenção e da assistência governamental.

Logo de início, define ***subvenção governamental*** como

> Uma assistência governamental **geralmente** na forma de **contribuição de natureza pecuniária**, **mas não só restrita a ela**, concedida a uma entidade **normalmente** em **troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições** relacionadas às atividades operacionais da entidade. **Não são subvenções governamentais** aquelas que **não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro** e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

Da definição acima transcrita, podemos concluir que

i) para ser subvenção governamental, a assistência governamental geralmente é concedida sob a forma de contribuição pecuniária, mas não necessariamente sob essa forma (o termo "geralmente" deixa claro isso);

ii) a concessão ocorre normalmente em troca do cumprimento de certas condições, mas não necessariamente com a exigência dessas (o termo "normalmente" traz esse sentido);

iii) as subvenções para investimento são uma forma de assistência governamental, geralmente na forma de contribuição pecuniária, concedida a uma entidade normalmente – mas não necessariamente – em troca do cumprimento de certas condições.

DOCUMENTO VALIDADO

Mais à frente, o Comitê dispõe inequivocamente que os incentivos fiscais também são modalidade de subvenção governamental, mais precisamente no item 6 do Pronunciamento:

> 6. A **subvenção governamental** é também designada por: subsídio, **incentivo fiscal**, doação, prêmio, etc.

O item 9 deixa claro que a subvenção recebida não influencia no método de contabilização e que esta deve ser a mesma, independentemente se foi recebida em dinheiro ou como redução de passivo:

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

O item 12 prevê que a subvenção deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar:

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

O item 15 estatui que o tratamento contábil da subvenção como receita deriva dos seguintes principais argumentos e reforça a noção de que a subvenção raramente é gratuita (portanto, até pode ser gratuita ou incondicionada):

> 15. O **tratamento contábil** da subvenção governamental **como receita** deriva dos seguintes principais argumentos:
>
> (a) uma vez que a **subvenção** governamental **é recebida** de uma **fonte** que **não os acionistas** e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, **não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido**, **mas, sim**, **reconhecida como receita** nos períodos apropriados;
>
> (b) **subvenção governamental raramente é gratuita**. A **entidade ganha efetivamente essa receita** quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A **subvenção**, dessa forma, **deve ser reconhecida** como **receita** na **demonstração do resultado** nos períodos ao longo dos quais a entidade **reconhece os custos relacionados à subvenção** que **são objeto de compensação**;
>
> (c) **assim como os tributos são despesas reconhecidas** na **demonstração do resultado**, é lógico **registrar** a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, **como receita** na **demonstração do resultado**.

O Pronunciamento ainda prevê que, quando o valor da subvenção não possa ser distribuído ou repassado aos sócios ou acionistas, é necessária a retenção, após trânsito pela

DOCUMENTO VALIDADO

demonstração do resultado, podendo ser creditado à reserva própria, neste caso, reserva de incentivos fiscais, precisamente o caso dos autos:

> 15B. **Há situações** em que **é necessário** que o **valor da subvenção** governamental **não seja distribuído ou de qualquer forma repassado** aos sócios ou acionistas, fazendo-se **necessária a retenção**, **após trânsito pela demonstração do resultado**, em **conta apropriada de patrimônio líquido**, para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações, tal valor, **após ter sido reconhecido na demonstração do resultado**, **pode ser creditado** à reserva própria (**reserva de incentivos fiscais**), a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados.

Por fim, no que toca às orientações veiculadas no CPC 07 (R1), vale ainda destacar que o Comitê reconhece que certos empreendimentos gozam de incentivos **na forma de isenção ou redução** do tributo e que o **"reconhecimento contábil dessa redução ou isenção como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado**, como se devido fosse, **em contrapartida à receita de subvenção equivalente**, a serem **demonstrados um deduzido do outro**":

> 38D. Certos empreendimentos **gozam de incentivos tributários** de imposto sobre a renda **na forma de isenção ou redução** do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. **Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental**.
>
> 38E. O **reconhecimento contábil** dessa **redução ou isenção** tributária como subvenção para investimento é efetuado **registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse**, em **contrapartida à receita de subvenção equivalente**, a serem **demonstrados um deduzido do outro**.

Portanto, estou convencido de que o CPC 07 (R1) aplica-se ao presente caso, na medida em que os benefícios fiscais de ICMS gozados pela Recorrente são também subvenções governamentais, nos exatos termos em que reconhecidos pelo Comitê, conforme acima, e que o CPC 07 (R1) destaca a possibilidade de exclusão desses valores, indicando precisamente a forma de sua contabilização.

Com relação à contabilização realizada pela Recorrente, devo reconhecer que ela atendeu tanto ao que prevê o art. 30 da Lei 12.973/2014 quanto às orientações previstas no CPC 07 (R1), conforme apresentei acima.

Primeiro, com relação às exigências previstas no art. 30 da Lei 12.973/2014, notadamente a constituição da **reserva de incentivos fiscais**, em conta específica, com base no art. 195-A da Lei das S/A, a Recorrente agiu adequadamente, conforme se observa abaixo:

DOCUMENTO VALIDADO



LIVRO RAZÃO

Entidade:	SCALON & CERCHI LTDA
Período da Escrituração:	01/01/2020 a 31/12/2020
CNPJ:	24.333.411/0001-67
Número de Ordem do Livro:	216
Período Selecionado:	01 de janeiro de 2020 a 31 de dezembro de 2020

Conta Selecionada: 2030601003 - RESERVAS DE SUBVENCOES

Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial -->	0.00	
09/11/2020	VR REF TRANSF SALDO RESERVA SUBVENÇAO AN	0120201109008851001		R$ 32.710.843,00	R$ 32.710.843,00	C
11/11/2020	VR REF TRANSF SALDO RESERVA SUBVENÇAO AN	0120201111008851001		R$ 46.229.063,00	R$ 78.939.906,00	C
17/11/2020	VR REF TRANSF SALDO RESERVA SUBVENÇAO AN	0120201117008851001		R$ 19.229.001,00	R$ 98.168.907,00	C
31/12/2020	VR.TRANF PARA CONSTITUICAO RESERVA DE SU	0120201231008851001		R$ 79.653.293,35		
31/12/2020	VR.TRANF PARA CONSTITUICAO RESERVA DE SU	0120201231008851001		R$ 22.246.707,65	R$ 200.068.908,00	C



LIVRO RAZÃO

Entidade:	SCALON & CERCHI LTDA
Período da Escrituração:	01/01/2021 a 31/12/2021
CNPJ:	24.333.411/0001-67
Número de Ordem do Livro:	217
Período Selecionado:	01 de janeiro de 2021 a 31 de dezembro de 2021

Conta Selecionada: 2030601003 - RESERVAS DE SUBVENCOES

Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial -->	200068908.00	C
20/05/2021	TRANSF P/ AUMENTO CAPITAL CONF REGISTRO	0120210520008851001	R$ 22.246.707,64		R$ 177.822.200,36	C
31/12/2021	VR.TRANF PARA CONSTITUICAO RESERVA DE SU	0120211231008851001		R$ 23.063.074,13		
31/12/2021	VR.TRANF PARA CONSTITUICAO RESERVA DE SU	0120211231008851001		R$ 73.648.359,86	R$ 274.533.634,35	C

O art. 30 da Lei 12.973/2014, vigente à época dos fatos, consoante já destacado acima, estatui:

> **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)
>
> I - **absorção de prejuízos**, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)
>
> II - **aumento do capital social**. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)
>
> § 1º Na hipótese do inciso I do caput , a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput , inclusive nas hipóteses de: (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos; (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput , esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes. (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. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185,

DOCUMENTO VALIDADO

> de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

O **art. 195-A** da **Lei 6404/76**, por sua vez, prevê:

> **Reserva de Incentivos Fiscais**
> (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)
>
> Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, **destinar para a reserva de incentivos fiscais** a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou **subvenções governamentais para investimentos**, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Assim, procedeu corretamente a Recorrente, ao destinar as subvenções para a reserva de incentivos fiscais, conforme demonstrado acima.

Segundo, com relação às orientações postas no CPC 07 (R1), vale destacar que **a *forma* como a subvenção é recebida *não influencia no método de contabilização*** a ser adotado, devendo a contabilização ser a mesma, **independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.**

A subvenção deve ser *reconhecida como receita* ao longo do período e *confrontada com as despesas que pretende compensar*. Assim como os **tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado**, é adequado **registrar a subvenção governamental como *receita* na demonstração do resultado**.

Quando o valor da subvenção *não possa ser distribuído ou repassado* aos sócios ou acionistas, é necessária a retenção, *após trânsito pela demonstração do resultado*, podendo ser creditado à reserva própria, neste caso, *reserva de incentivos fiscais*, **precisamente o caso dos autos**.

Finalmente, vale ainda destacar que o Comitê reconhece que certos empreendimentos gozam de incentivos *na forma de isenção ou redução* do tributo e que o "*reconhecimento contábil dessa redução ou isenção* como subvenção para investimento é efetuado *registrando-se o imposto total no resultado, como se devido fosse*, *em contrapartida à receita de subvenção equivalente*, a serem demonstrados *um deduzido do outro*".

Ao contrário do que sustentado pela fiscalização e validado pela DRJ, não vejo uma contabilização inadequada dos benefícios fiscais de ICMS no caso em pauta, reconhecidos pelo STJ como subvenções para investimento, mas sim a negativa da fiscalização e da DRJ em reconhecer a possibilidade de enquadramento dos benefícios tidos como "negativos" como subvenções para investimentos (subvenções governamentais) e a consequente possibilidade de sua contabilização, visando ao final que não sejam computadas na determinação do lucro real.

DOCUMENTO VALIDADO

De um lado, o mérito da controvérsia jurídica já foi decidido pelo STJ em repetitivo, e sua observância é obrigatória pelo CARF, conforme visto acima. De outro lado, as subvenções para investimento em questão – isenções e reduções de base – são subvenções governamentais, sendo-lhes aplicável o CPC 07 (R1), notadamente quanto às orientações visando à sua contabilização.

A acusação de lançamentos contábeis fictícios ou inadequados me parece não prosperar inclusive por força da própria orientação constante no CPC 07 (R1), segundo a qual "o reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro" **(item 38E)**.

Portanto, razão assiste à Recorrente com relação ao equívoco da conclusão manifestada pela DRJ, no sentido de que a escrituração contábil fora realizada de forma inadequada.

Voto por dar provimento ao recurso.

III.3 – DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS

A controvérsia examinada neste tópico diz respeito à **possibilidade de exclusão dos valores decorrentes de crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL**, relativamente aos valores registrados pela Recorrente em sua contabilidade em decorrência das aquisições de leite de produtores rurais.

A fiscalização entendeu indevida tal exclusão, sustentando que os créditos presumidos relacionados às aquisições de leite não seriam benefício conferido ao adquirente da mercadoria, mas sim aos produtores rurais, razão pela qual não poderiam ser tratados como subvenções para investimento nem excluídos da base de cálculo dos tributos federais.

A Recorrente impugna tal entendimento, defendendo a legitimidade da exclusão com base em fundamentos constitucionais, legais e jurisprudenciais que merecem exame detalhado.

1. Do regime jurídico do crédito presumido de ICMS na legislação de Minas Gerais

Inicialmente, cumpre destacar que o **crédito presumido relacionado às aquisições de leite no Estado de Minas Gerais decorre diretamente da legislação estadual**, notadamente do Regulamento do ICMS – RICMS/MG, aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002.

Nos termos do **art. 487 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/MG**, nas operações com leite *in natura* provenientes de produtores rurais é assegurado ao adquirente o direito de apropriação de crédito de ICMS, desde que acrescido ao valor da operação determinado percentual destinado a incentivar a produção e industrialização do leite.

A norma estabelece, em síntese, que:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

- nas operações internas com leite em estado natural adquiridas de produtores rurais;
- o imposto destacado na documentação fiscal pode ser apropriado pelo estabelecimento adquirente como crédito;
- **desde que acrescido ao valor da operação o percentual correspondente ao incentivo à produção leiteira.**

Tal mecanismo constitui instrumento de política fiscal estadual destinado a estimular a cadeia produtiva do leite e fomentar a atividade econômica regional.

A Recorrente juntou aos autos **diversas notas fiscais** relativas à **compra de leite** (natureza da operação), nas quais destaca o lançamento do **percentual de 2,5%** a título de **incentivo à produção e à industrialização do leite**, atendendo expressamente à condição imposta pelo RICMS/MG para a **apropriação do crédito presumido de ICMS**. A título demonstrativo, seguem trechos na Nota Fiscal nº 19897 (Fl. 637):

Chave de Acesso	Número NF-e	Versão
31-2108-24.333.411/0009-14-55-310-000.019.897-120.008.616-2	19897	4.00

Dados da NF-e

Modelo	Série	Número	Data de Emissão	Data/Hora de Saída ou da Entrada	Valor Total da Nota Fiscal
55	310	19897	31/08/2021 13:56:28-03:00	31/08/2021 13:56:28-03:00	32.935,88

Emitente

CNPJ	Nome / Razão Social	Inscrição Estadual	UF
24.333.411/0009-14	SCALON & CERCHI LTDA	5690688271230	MG

Destinatário

CPF	Nome / Razão Social	Inscrição Estadual	UF
132.215.536-41	OSEIAS FILEMON DOS SANTOS	0034689500088	MG
Destino da operação	Consumidor final	Presença do Comprador	
1 - Operação Interna	0 - Normal	9 - Operação não presencial (outros)	

Emissão

Processo	Versão do Processo	Tipo de Emissão	Finalidade
0 - com aplicativo do Contribuinte	12.1.027 | 3.0	1 - Normal	1 - Normal
Natureza da Operação	Tipo da Operação	Forma de Pagamento	*Digest* Value da NF-e
COMPRA DE LEITE	0 - Entrada		M4tJlBLrlArPhD2rlLovk6C7Aps=

DOCUMENTO VALIDADO

Valor total da quantidade tributada do ICMS monofásico retido anteriormente		Valor total do ICMS monofásico retido anteriormente	
Valor Total dos Produtos	**Valor do Frete**	**Valor do Seguro**	**Valor Total dos Descontos**
32.132,57	0,00	0,00	0,00
Valor Total do II	**Valor Total do IPI**	**Valor Total do IPI Devolvido**	**Valor do PIS**
0,00	0,00	0,00	265,09
Valor da COFINS	**Outras Despesas Acessórias**	**Valor Total da NFe**	**Valor Aproximado dos Tributos**
1.221,04	803,31	32.935,88	

Informações Adicionais

XSLT: v4.0.6k

Formato de Impressão DANFE
1 - DANFE normal, retrato

Informações Adicionais de Interesse do Fisco

Descrição
2.50% Incentivo a producao e a industrializacao do leite = R$ 803.31

Informações Complementares de Interesse do Contribuinte

Descrição
Redutor de qualidade R$ 277,22; IMA taxa de sanidade animal R$ 4,10;Desconto FUNRURAL INSS 1,20% valor = R$ 385,59; RAT 0,10% valor = R$ 32,13; SENAR 0,20% valor = R$ 64,27; Nota Fiscal Emitida em 01/09/21 ;Operacao tributada nos termos do art. 461 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS ;Cod.Produtor: P03065/01;

Trata-se, portanto, de **benefício fiscal concedido pelo Estado de Minas Gerais no âmbito de sua competência tributária**, com finalidade de incentivo à produção agroindustrial.

Nesse sentido, o próprio RICMS/MG admite a concessão de créditos presumidos como forma de incentivo econômico, autorizando inclusive sua concessão em percentuais que podem alcançar a totalidade do imposto devido, quando necessário para assegurar competitividade e isonomia tributária.

Assim, não há dúvida de que o crédito presumido em questão **decorre de política fiscal estadual legítima e regularmente instituída pela legislação tributária mineira**.

2. Da orientação da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais

A Recorrente também demonstrou que o tratamento tributário conferido às operações com leite foi objeto de **interpretação administrativa pela própria Secretaria da Fazenda de Minas Gerais**, mediante consultas formuladas por contribuintes.

DOCUMENTO VALIDADO

Em consultas administrativas analisadas pela SEF/MG, restou reconhecido que os estabelecimentos industriais que adquirem leite cru de produtores rurais podem apropriar créditos de ICMS correspondentes às aquisições, observadas as regras previstas no Regulamento do ICMS.

Em tais manifestações, a administração tributária estadual esclareceu que o crédito de ICMS corresponde ao imposto relacionado à aquisição do leite *in natura*, podendo ser transferido ou apropriado pelo adquirente conforme as regras estabelecidas na legislação estadual.

Essas orientações demonstram que o regime tributário adotado pela Recorrente encontra respaldo na interpretação oficial da própria administração fazendária estadual.

Portanto, o benefício fiscal aplicado pela empresa **não decorre de interpretação unilateral do contribuinte**, mas sim de aplicação direta da legislação estadual e de orientação da autoridade fiscal competente.

3. Da consulta formulada pela Recorrente à SEF/MG

A Recorrente também destacou que, diante das peculiaridades do regime tributário aplicável às aquisições de leite de produtores rurais, foi formulada consulta à Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais a fim de esclarecer a correta aplicação das regras do RICMS.

Nesse contexto, foi confirmado pela administração tributária estadual que:

- o crédito de ICMS relacionado às aquisições de leite pode ser apropriado pelo estabelecimento adquirente;
- a metodologia de cálculo deve observar as regras previstas nos dispositivos regulamentares pertinentes;
- a sistemática de crédito se vincula diretamente ao valor da aquisição da matéria-prima leite.

Consultas administrativas dessa natureza têm justamente a finalidade de orientar o contribuinte quanto à correta interpretação da legislação tributária estadual, constituindo importante instrumento de segurança jurídica.

Assim, verifica-se que a conduta adotada pela Recorrente **foi precedida de diligência e observância das orientações administrativas da autoridade tributária estadual**, reforçando a boa-fé do contribuinte e a regularidade do tratamento tributário aplicado.

4. Da natureza jurídica do crédito presumido de ICMS perante o direito tributário federal

Superada a análise da legislação estadual, passa-se à avaliação da natureza jurídica do crédito presumido para fins de incidência dos tributos federais sobre o lucro.

DOCUMENTO VALIDADO

A Recorrente sustenta que o crédito presumido de ICMS **não pode integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL**, independentemente do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Tal entendimento encontra fundamento no precedente paradigmático do Superior Tribunal de Justiça no julgamento dos **Embargos de Divergência no REsp nº 1.517.492/PR**.

Naquele julgamento, a Primeira Seção do STJ fixou entendimento de que os créditos presumidos de ICMS constituem incentivo fiscal concedido pelos Estados e que a tributação federal sobre tais valores representaria indevida interferência da União na política fiscal estadual.

Segundo o Tribunal:

- o crédito presumido de ICMS corresponde a renúncia fiscal estadual;
- a tributação federal sobre esse benefício comprometeria sua eficácia econômica;
- tal situação violaria o **princípio do pacto federativo**.

Por essa razão, concluiu-se que tais valores **não podem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL**.

A tese também foi associada à imunidade recíproca entre entes federados, prevista no **art. 150, VI, "a", da Constituição Federal**, que impede que um ente federativo tribute patrimônio, renda ou serviços de outro.

5. Da reafirmação do entendimento pelo Tema 1.182 do STJ

A controvérsia sobre benefícios fiscais de ICMS foi posteriormente analisada novamente pelo STJ no julgamento do **Tema Repetitivo nº 1.182**.

Na ocasião, o Tribunal reafirmou a distinção entre:

- crédito presumido de ICMS; e
- demais benefícios fiscais estaduais.

O STJ reconheceu que:

- **os créditos presumidos continuam excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL independentemente de requisitos legais**, por força do pacto federativo;
- os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 aplicam-se apenas aos demais benefícios fiscais de ICMS.

Assim, o próprio julgamento repetitivo **ratificou a orientação do precedente anterior**, consolidando definitivamente o entendimento sobre a matéria.

6. Da jurisprudência administrativa do CARF

DOCUMENTO VALIDADO

A jurisprudência deste Conselho Administrativo também se encontra alinhada com o entendimento firmado pelo STJ.

Diversos acórdãos reconhecem que o crédito presumido de ICMS constitui **elemento estranho à base de cálculo do IRPJ e da CSLL**, não podendo ser incluído na base tributável independentemente do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Tal entendimento tem sido reiteradamente aplicado tanto pelas Turmas Ordinárias quanto pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

7. Da inexistência de prova de irregularidade na utilização do benefício

Outro ponto relevante destacado pela Recorrente refere-se à ausência de qualquer demonstração, por parte da fiscalização, de eventual utilização indevida do benefício fiscal.

Com efeito, o lançamento limitou-se a sustentar que o crédito presumido não poderia ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Todavia, não foi apontado:

- desvirtuamento do benefício fiscal;
- distribuição irregular de valores aos sócios;
- utilização incompatível com a atividade empresarial.

Assim, a premissa utilizada pela fiscalização mostra-se incompatível com a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça.

8. Conclusão

Da análise dos autos e da legislação aplicável, verifica-se que:

1. o crédito presumido de ICMS decorre de benefício fiscal regularmente instituído pela legislação do Estado de Minas Gerais, especialmente no âmbito do RICMS/MG;
2. a própria Secretaria da Fazenda estadual reconhece a legitimidade do aproveitamento desse crédito pelo estabelecimento adquirente nas operações com leite;
3. a Recorrente observou as orientações administrativas da SEF/MG e formulou consulta à autoridade fiscal estadual para assegurar a correta aplicação da legislação;
4. o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento definitivo de que os créditos presumidos de ICMS não integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL;
5. a jurisprudência administrativa do CARF aplica reiteradamente tal entendimento.

DOCUMENTO VALIDADO

Diante desse conjunto normativo e jurisprudencial, conclui-se que **não subsiste fundamento jurídico para a glosa promovida pela fiscalização relativamente aos créditos presumidos de ICMS**.

III.5 – Da não aplicação da multa isolada na falta de pagamento de estimativas mensais

Caso reste vencido no mérito, entendo que deve ser cancelada a exigência de multa isolada de 50% do valor das estimativas mensais.

Insurge-se a Recorrente contra a exigência concomitante da multa isolada incidente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL e da multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no encerramento do período-base.

Assiste-lhe razão.

A controvérsia não é nova na jurisprudência dos tribunais superiores e do próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento no sentido de que **não se revela juridicamente admissível a exigência simultânea da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais e da multa de ofício incidente sobre o tributo apurado ao final do exercício quando ambas decorrem do mesmo comportamento infracional**, por incidência do **princípio da consunção**.

Segundo a orientação firmada pela Corte Superior, o não recolhimento das estimativas constitui conduta que se exaure na infração mais ampla representada pela falta de pagamento do tributo definitivamente apurado ao término do período de apuração. Em tal hipótese, a multa de ofício absorve a multa isolada, evitando-se a dupla punição pelo mesmo contexto fático.

Essa compreensão decorre da natureza das estimativas mensais, que representam mera antecipação do imposto devido ao final do exercício. Uma vez realizado o lançamento do tributo efetivamente devido, acompanhado da correspondente multa de ofício, resta esgotada a finalidade sancionatória da multa isolada anteriormente exigida, sob pena de impor ao contribuinte duas sanções fundadas no mesmo desvalor de conduta.

O princípio da consunção, tradicionalmente aplicado no direito sancionador, impede que uma infração constitua simultaneamente fundamento para mais de uma sanção quando uma delas representa mero antecedente necessário ou etapa de realização da infração principal.

Por essa razão, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça passou a afastar a concomitância das referidas penalidades, entendimento que foi progressivamente incorporado por muitos julgadores deste Conselho.

Esse fundamento, por si só, é suficiente para o cancelamento da multa isolada.

Todavia, há fundamento constitucional adicional que reforça essa conclusão.

DOCUMENTO VALIDADO

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o **Tema 487 da repercussão geral (RE 640.452)**, fixou tese segundo a qual, **na aplicação das multas por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção**, cabendo ao aplicador da norma sancionatória igualmente considerar a vedação ao **ne bis in idem**, além dos postulados da proporcionalidade, adequação, necessidade e justa medida:

> Tema 487 - Caráter confiscatório da "multa isolada" por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental.
>
> Há Repercussão? Sim
>
> Relator(a): MIN. LUÍS ROBERTO BARROSO
>
> Leading Case: RE 640452
>
> Descrição: Recurso Extraordinário em que se discute, à luz do artigo 150, IV, da Constituição Federal, se multa por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental, aplicada em valor variável entre 5% a 40%, relacionado à operação que não gerou crédito tributário ("multa isolada") possui, ou não, caráter confiscatório.
>
> Tese:
>
> 1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes.
>
> 2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes.
>
> 3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção, e, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ne bis in idem.
>
> 4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras.

É certo que o objeto específico do Tema 487 restringiu-se às multas isoladas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, circunstância expressamente reconhecida pelo

DOCUMENTO VALIDADO

próprio Supremo Tribunal Federal. O precedente, portanto, **não examinou diretamente a hipótese da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 incidente sobre as estimativas mensais**, nem declarou, em tese, a impossibilidade de toda e qualquer cumulação entre multas tributárias.

Entretanto, essa circunstância não impede a utilização do precedente como **fundamento constitucional de reforço**.

Com efeito, ao afirmar, em sede de repercussão geral, que o **princípio da consunção constitui parâmetro constitucional para a aplicação das sanções tributárias**, o Supremo Tribunal Federal conferiu densidade constitucional a orientação que já vinha sendo desenvolvida pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça quanto à impossibilidade de dupla punição pelo mesmo contexto infracional.

Não se trata, portanto, de ampliar o alcance objetivo do Tema 487 para hipótese nele não examinada.

Trata-se de reconhecer que o precedente do STF explicita um princípio constitucional incidente sobre o direito sancionador tributário — a consunção, em conjunto com a vedação ao **ne bis in idem** —, o qual harmoniza-se integralmente com a orientação do Superior Tribunal de Justiça relativa à multa isolada das estimativas.

Assim, o fundamento determinante para o cancelamento da multa isolada permanece sendo a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça acerca da absorção da penalidade pela multa de ofício.

O Tema 487 do Supremo Tribunal Federal não substitui essa fundamentação, **mas a reforça sob perspectiva constitucional**, ao reconhecer que o princípio da consunção constitui limite material à aplicação cumulativa de sanções tributárias.

Desse modo, uma vez exigida a multa de ofício incidente sobre o tributo definitivamente lançado, revela-se indevida a manutenção simultânea da multa isolada incidente sobre as estimativas mensais relativamente ao mesmo período de apuração, por caracterizar dupla resposta sancionatória fundada no mesmo contexto infracional, em afronta ao princípio da consunção, tal como reconhecido pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e constitucionalmente reforçado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema 487 da repercussão geral.

Portanto, considerando que o auto de infração já contempla a exigência de multa de ofício de 75% sobre o valor do principal, voto por afastar a imposição da multa isolada de 50% sobre as estimativas mensais não recolhidas.

4. Dispositivo

DOCUMENTO VALIDADO

Isso posto, voto por **conhecer** o Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de concomitância suscitada e, no mérito, **dar-lhe provimento**. Caso reste vencido no mérito, voto por afastar a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, nos termos do voto.

Assinado Digitalmente

Gustavo Schneider Fossati

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Fernando Beltcher da Silva**, redator designado.

O presente voto se reporta às exclusões promovidas pelo contribuinte do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a título de "subvenções", cujas glosas foram mantidas pelo colegiado por voto de qualidade.

Tema 1.182 - Superior Tribunal de Justiça

Havia grandes controvérsias de toda ordem acerca do enquadramento de subvenções nas espécies investimento ou custeio.

O novo marco trazido pelo art. 30 da Lei n° 12.973, de 13 de maio de 2014, com alterações promovidas pela Lei Complementar n° 160, de 7 de agosto de 2017, buscou, a meu sentir, pacificar a questão, tratando todas as subvenções (frise-se, subvenções, não pseudossubvenções) como de investimento, admitindo suas exclusões da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando atendidos os requisitos que referido diploma impôs.

Essa foi a compreensão externada pelo Exmo. Sr. Ministro Herman Benjamin, do Superior Tribunal de Justiça, no bojo do Tema 1.182:

> Anoto que, durante a tramitação do Projeto de Lei Complementar que resultou na edição da LC 160/2017, a finalidade acima indicada (equiparação das subvenções de custeio às subvenções de investimento) constou expressamente do Parecer da Comissão de Finanças e Tributação, segundo se extrai da transcrição abaixo:

Tema no qual o Egrégio STJ firmou a tese a seguir reproduzida (grifos nossos):

> 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) [...]
>
> 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

DOCUMENTO VALIDADO

> 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 CSSL 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**.

Importa dizer que o STJ, ao tratar de benefícios de natureza negativa de ICMS em sede do Tema, deu-lhes tratamento distinto dos conferidos aos benefícios positivos de créditos presumidos do imposto - firmado no EREsp 1.517.492/PR.

Relevante destacar que o voto do Exmo. Sr. Ministro Benedito Gonçalves (Relator) traz importantes reflexões e conclusões acerca da questão. Vejamos.

Iniciando pelo **REsp 1945110 – RS** (Recorrente: **Fazenda Nacional**) - em seu relatório, o Exmo. Sr. Ministro Relator informa que o acórdão recorrido, de lavra do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, declarara que todo e qualquer incentivo fiscal de ICMS não constituiria incremento de patrimônio, de lucro ou de renda, não se subsumindo ao IRPJ e à CSLL.

O recurso especial foi parcialmente provido, sendo, nesse representativo da controvérsia, determinado que os autos retornassem à corte de origem, para que se verificasse o cumprimento dos requisitos legais para exclusão de base de cálculo dos tributos federais[1].

Colaciono excertos do voto condutor (grifamos), que tratam do desejo do contribuinte de excluir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que não as compõem, bem como da isenção heterônoma que afligiria a União - decorrente de qualquer benefício concedido pelas unidades da federação – e da análise concreta do caso, com o fito de se assegurar o efetivo cumprimento dos requisitos legais:

> No mesmo sentido, a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP n. 1.968.755/PR (Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022) que versou sobre a possibilidade de extensão aos demais benefícios fiscais de ICMS do entendimento firmado para o crédito

[1] Consulta ao sítio do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50006273120194047104&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&txtChave=&numPagina=1), realizada em 13 de julho de 2026, relativa ao processo de origem n° 5000627-31.2019.4.04.7104/RS), retornou informação de que o respectivo contribuinte desistira da ação e transacionara o débito tão logo definitiva a decisão do STJ quanto ao provimento parcial do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Com isso, foi julgada improcedente a demanda.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> presumido, compreendeu que *"o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado.* ***Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram****, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas.* ***Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa*** *julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018),* ***onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo****, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos"*.
>
> 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.
>
> Nada impede que seja acolhida a pretensão dos contribuintes, em menor extensão, a fim de proporcionar a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.
>
> A dedução dos benefícios fiscais estará franqueada aos contribuintes que atendam aos requisitos estabelecidos em lei.

Em voto-vogal de autoria não identificada por este Conselheiro, Exmo(a) Sr(a). Ministro(a) do STJ, ainda no processo em referência, teceu notáveis considerações acerca do tema em apreço (grifamos):

> Cabe pontuar que, a Segunda Turma, ao se deparar com a discussão no julgamento do REsp 1.968.755/PR, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, fez o adequado *distinguishing*, esclarecendo que o entendimento firmado no EREsp 1.517.492/PR não deveria alcançar os benefícios fiscais de ICMS de natureza negativa.
>
> [...]
>
> O raciocínio adotado pela Segunda Turma decorre da lógica do julgamento do EREsp 1.517.492/PR, que teve como principal fundamento o **respeito ao pacto federativo**, cujo objetivo, naquele caso, era impedir que a União alcançasse, por

meio do IRPJ e da CSLL, os valores correspondentes ao crédito presumido concedido pelos Estados-Membros.

Ocorre que, se aplicado o entendimento do ERESP 1.517.492/PR aos benefícios fiscais de ICMS de natureza negativa, conforme bem demonstrado pelo Ministro Mauro Cambpell Marques, no acórdão do REsp 1.968.755/PR, **fatalmente estaríamos diante de igual violação ao pacto federativo, em desfavor da União, constituída pela concessão de isenção heterônoma**, vedada pelo art. 151, III, e 150, §6º, da Constituição Federal.

Diferentemente do crédito presumido, de natureza positiva, os demais benefícios fiscais representam um decréscimo daquilo que se pagaria a título de ICMS. **Ademais, o valor equivalente ao benefício fiscal do ICMS não é considerado, pela legislação tributária, parte integrante da grandeza econômica sob a qual recaem o IRPJ e CSLL, de modo que não haveria o que excluir da base de cálculo dos tributos em questão**. Por consequência, se não há o que excluir, a aplicação do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR acabaria por reduzir indevidamente a base tributável dos tributos de competência da União, em decorrência de benefício fiscal concedido pelos Estados-Membros.

Nota-se que, **a pretexto de impedir a incidência de IRPJ e CSLL sobre riqueza que sequer é tributada, os contribuintes pretendem ver reconhecida como legítima a criação de créditos fictícios com o intuito de reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos de competência da União. Na verdade, a lógica da tese que defendem é a de que todo benefício fiscal de ICMS necessariamente reduziria as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL**.

Sob tais perspectivas, é importante registrar que a ampliação do entendimento consolidado no ERESP 1.517.492/PR teria por consequência a diminuição indevida da arrecadação tributária. De acordo com as informações prestadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, o impacto econômico-financeiro da tese alcança o montante equivalente a R$ 235.000.000.000,00 (duzentos e trinta e cinco bilhões de reais), considerando apenas os exercícios fiscais de 2017 a 2021.

Noutro viés, em se tratando de imposto de renda, é cediço que parte da riqueza é distribuída aos municípios, os quais seriam prejudicados com a redução do produto da arrecadação. É dizer, permitir a dedução dos benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados, muitos inseridos em política de verdadeira guerra fiscal, afeta não só a União, como também os municípios que, em grande parte, dependem dos valores para garantia de serviços essenciais à população.

Nesse diapasão, considero que o entendimento adotado no REsp 1.968.755/PR é o mais adequado para a solução da discussão submetida à Primeira Seção no presente caso, tanto pelo aspecto jurídico quanto no que diz respeito aos elementos financeiro, econômico e social envolvidos na celeuma.

DOCUMENTO VALIDADO

Apontamentos de mesma natureza apresentou o Exmo. Sr. Ministro Humberto Martins (sublinhamos):

> De início, convém destacar que existe efetiva diferença entre o crédito presumido de ICMS e outros benefícios fiscais, tais como isenção, redução de alíquota ou diferimento, pois, enquanto no crédito presumido há **ingresso de receita** nova, nos demais a obrigação de pagamento do ICMS deixa de existir, ou seja, está deixando de ter uma **saída de despesas**.
>
> Assim, a empresa contribuinte pretende excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua, já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devidos em suas saídas.
>
> [...]
>
> Por essa lógica, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL, o que acaba se tornando uma forma de isenção heterônoma. A propósito, a Segunda Turma já destacou essa particularidade quando do julgamento do REsp n. 1.968.755/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022.
>
> [...]
>
> Assim, ao meu sentir, remanesce tal necessidade porque não podemos nos afastar do raciocínio legal inserto na legislação em comento no sentido de que, se a subvenção tem a finalidade específica de implantar ou expandir empreendimentos econômicos de acordo com planos de investimento avaliados e fiscalizados pelo Poder Público, está-se diante de uma "subvenção para investimento" passível de controle por parte do Poder Público da aplicação desses incentivos.

De modo similar se pronunciou o Exmo. Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

No segundo processo representativo da controvérsia (REsp n° 1987158 – SC, tendo por recorrente um contribuinte), o resultado foi o mesmo: provimento parcial para remessa dos autos à origem, para certificação do cumprimento dos requisitos legais[2].

[2] Consulta ao sítio do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50066634020204047206&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&txtChave=&numPagina=1), realizada em 13 de julho de 2026, relativa ao processo de origem n° 5006663-40.2020.4.04.7206/SC), retornou informação de que o impetrante desistira do mandado de segurança tão logo definitiva a decisão do STJ quanto ao retorno à origem para confirmação do cumprimento dos requisitos. Com isso, foi denegada a segurança.

DOCUMENTO VALIDADO

No curso dos debates travados em sessões de julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nesta 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, cujos resultados caminharam pela negativa de provimento de recursos voluntários, ouviu-se, reiteradamente, que decisões administrativas desfavoráveis aos interesses dos contribuintes acabariam por "esvaziar" o Tema 1.182.

Não se está a afastar a aplicação da tese firmada no Tema 1.182. Pelo contrário: é exatamente nos contornos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça que se ampara o presente voto.

De início, é de se afirmar que a natureza jurídica de um benefício deve ser aferida a partir do ato que o concede, o qual delineia alcance, finalidade, destinatários, prazos e condições/obrigações.

Já o **caput** do referido art. 30 da Lei n° 12.973, de 2014, ao admitir que desonerações sejam classificadas como subvenções, fê-lo desde que **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**.

Se de um lado a Corte Superior entendeu por bem afastar a exigibilidade de prévia prova de que o incentivo tenha sido concedido como "estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos", de outro asseverou, a priori e em regra, a impossibilidade da exclusão de benefícios negativos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e o poder-dever da autoridade tributária constituir de ofício as exações quando o contribuinte der vazão às reservas em descompasso com o que disposto no diploma legal em comento.

Por seu turno, os registros contábeis se prestam a reportar fatos, **não a criá-los** ou a alterar a natureza de um incentivo, tratando-o como subvenção aquilo que juridicamente não o é. No presente caso, a escrituração do contribuinte buscou inventar despesas e receitas, rotulando as últimas como "subvenções".

A Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976, por exemplo, autoriza, em seu art. 195-A, que a **parcela do lucro** líquido **que decorra de** subvenções seja excluída do cômputo dos dividendos obrigatórios:

> **Reserva de Incentivos Fiscais**
>
> Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a **parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais** para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei).

O que o aventureiro contribuinte está levando para reserva é parcela do lucro resultante de suas atividades usuais, corriqueiras, operacionais, de rotina, **não** de subvenção.

DOCUMENTO VALIDADO

O "reconhecimento" da "receita" apenas se prestou a zerar o valor do ICMS que **seria** devido (despesa fictícia, que juridicamente nunca existiu), **não gerando qualquer acréscimo patrimonial** passível de posterior exclusão.

O passeio de valores que contabilmente se anulam no demonstrativo de resultado do exercício é puro malabarismo, contorcionismo supostamente apto a reclamar a indevida corrosão das bases imponíveis.

Continuando, fica prejudicada a etapa seguinte, insculpida no item "3" da tese resultante do Tema 1.182, de acompanhamento pela Fiscalização da adequada destinação da "reserva" de que trata o **caput** do art. 30 da Lei n° 12.973, de 2014 (implantação ou expansão de empreendimentos econômicos), pois o que lá a pessoa jurídica alocou não guarda relação com subvenções, não decorre de subvenções (grifamos):

> 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:

Nas isenções **incondicionais**, ou de benefícios afins **de redução indiscriminada**, **não há transferência de recurso do Estado para o particular**, não importando, portanto, em renúncia, isso nos termos do § 1º do art. 14 da Lei Complementar n° 101, de 4 de maio de 2000 ("LRF"):

> Art. 14. A concessão, ampliação ou prorrogação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos 2 (dois) exercícios subsequentes e atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos 1 (uma) das seguintes condições:
>
> [...]
>
> § 1º **A renúncia compreende** anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, **concessão de isenção em caráter não geral**, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique **redução discriminada** de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Se não há uma partida do Estado em favor do particular, quer pela entrega de numerário, quer pela abdicação de ativo estatal, destinada à implantação/expansão de empreendimento econômico, especificamente concedida para tal fim, por prazo determinado e sob certas condições, não há que se falar em subvenção.

DOCUMENTO VALIDADO

A despeito disso, **caso houvesse** verdadeira transferência de recurso pelo ente estatal e decorrente acréscimo patrimonial contabilmente reconhecido pelo particular, o que não emerge do caso vertente, poder-se-ia concluir pelo cumprimento dos requisitos estampados no art. 30 da Lei n° 12.973, de 2014, e nesse caminhar se pronunciou a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, mediante o Ato Declaratório Interpretativo RFB n° 4, de 4 de dezembro de 2024, do qual colaciono os excertos a seguir (grifamos):

> Art. 2º A finalidade do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, é impedir que o **acréscimo patrimonial** proporcionado pela receita correspondente às **transferências de recursos** qualificadas como subvenções para investimento, realizadas por pessoas jurídicas de direito público, seja computado na determinação do lucro real, desde que atendidos os requisitos e condições nele previstas, além do disciplinamento contido no art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, sem prejuízo do disposto no § 4º do referido art. 30.
>
> [...]
>
> Art. 3º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, possui natureza jurídica de ajuste de exclusão ao lucro líquido do período de apuração para fins de determinação do lucro real, cuja aplicação está inserida na sistemática dessa determinação.
>
> Parágrafo único. Para a exclusão da parcela integrante do lucro líquido do período de apuração é fundamental que tal valor corresponda ao acréscimo patrimonial de que trata o art. 2º.
>
> Art. 4º [...]
>
> Parágrafo único. A exclusão prevista no art. 3º, relativamente aos incentivos e benefícios de que trata o caput:
>
> I - também deverá corresponder ao **acréscimo patrimonial** proporcionado para a pessoa jurídica por tais incentivos e benefícios, de modo a impedir que sejam incluídos na base de cálculo do IRPJ; e
>
> II - **não será realizada, caso não haja acréscimo patrimonial para a pessoa jurídica, de modo a evitar que a base de cálculo do IRPJ seja reduzida indevidamente**.
>
> Art. 5º O disposto no presente Ato Declaratório Interpretativo aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, nos termos do art. 50 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Em que pese o fato de se lançar mão de incentivos de toda ordem na disputa travada entre os estados para atrair investimentos e gerar empregos (“guerra fiscal”), o que se pretende minimizar com a Reforma Tributária, os benefícios negativos estaduais também buscam, em grande medida, baratear itens da cesta básica, desonerando indistintamente a cadeia de

DOCUMENTO VALIDADO

produção e comercialização, possibilitando, com isso, ao consumidor/cidadão a aquisição de produtos essenciais à subsistência, à dignidade da pessoa humana.

Por seu turno, produtores e intermediários intentam tirar vantagem da "janela de oportunidade" **supostamente** aberta pelo Egrégio STJ, subvertendo o direcionamento dado pela Corte Superior, que indubitavelmente conhece o potencial e gigantesco impacto danoso aos cofres públicos.

A conduta da recorrente beira à fraude, e não por acaso vários lançamentos de ofício vêm acompanhados de multa qualificada.

Logo, a aplicação do Tema 1.182 sem qualquer critério, fechando os olhos para a realidade fática de cada caso e para as ressalvas contidas nos votos lançados nos processos representativos da controvérsia no STJ, afrontaria até mesmo a moral, dado o **locupletamento indevido** do particular, em detrimento dos cofres públicos.

A pretensão do contribuinte infringe não apenas a moral, a lei e a tese firmada no Tema 1.182, mas também a aritmética básica, onde "um menos um" não mais seria igual a zero (efeito no lucro líquido), mas a "menos um" (efeito no lucro real e na base de cálculo da CSLL). A negativa a esse famigerado intento é fácil de explicar a uma criança - e nessas mais de duas décadas labutando na Fiscalização e no CARF, nunca havia visto aceite de exclusão de algo do lucro líquido que não o componha.

De toda sorte, como brilhantemente abordou o Ilustre Conselheiro Daniel Ribeiro Silva em feliz declaração de voto lançada no Acórdão n° 1401-007.536, do novo marco legal e da tese firmada no Tema 1182 não emerge "cheque em branco":

> Entretanto, diante de todo o contexto, resta claro que o §4º. do art. 30 da Lei 12.973/2014 ao estabelecer que incentivos estaduais seriam considerados subvenção para investimento, não estava a conceder cheque em branco para todo e qualquer incentivo ser alçado a tal natureza.
>
> O próprio texto normativo estabelece a necessidade de respeitar os requisitos previstos no referido artigo, entre eles, o fato do incentivo ter sido concedido com objetivo de estimular investimentos, nos exatos termos do caput do seu artigo.
>
> Por sua vez, o que a decisão do STJ através do Tema 1182 veio aclarar foi que, independentemente da sistemática de incentivo, seja isenção, redução de base, diferimento, entre outros, qualquer que fosse a técnica adotada pelo incentivo estadual para fins de subvenção de investimento, desde que cumpridos os demais requisitos formais, seriam válidos.
>
> Entretanto, repito, isso não se tornou um cheque em branco para todo e qualquer incentivo estadual ser caracterizado como subvenção para investimento. Veja que a própria decisão do STJ permite que a receita Federal verifique o cumprimento

DOCUMENTO VALIDADO

> dos requisitos formais previstos no art. 30 da Lei 12.973/2014, é isso que se depreende do item 3 do referido tema.
>
> Diante de todo o contexto histórico que verificamos, a vedação para exigência da demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico está diretamente ligado ao tal requisito do sincronismo que sempre foi exigido pela Receita Federal.
>
> Em resumo, se a lei estadual descreve minimamente tal incentivo como subvenção para investimento, justifica a sua implementação à atração de investimentos como, por exemplo, um incentivo direcionado à atração e fortalecimento de determinado ramo econômico (atacadistas ou centros de distribuição, por exemplo), seja qual for a técnica utilizada (isenção, redução de base ou diferimento), foi depositada para fins de convalidação nos termos do Convênio 190, e cumpriu os demais requisitos do art. 30 da Lei 12.973/2014, não poderia a Receita Federal questionar a natureza de tal subvenção.
>
> Entretanto, não foi o caso verificado no presente processo, no qual estamos diante de incentivos gerais, genéricos, sem a mínima condicionante de investimentos (apesar que qualquer incentivo acaba por atrair investimentos), onde não se comprovou o cumprimento do Convênio 190, sendo que alguns deles estão previstos na própria Constituição Federal, não se tratando de ato voluntário do ente estatal.

Igualmente reverencio e adoto como razões de decidir os fundamentos lançados no primoroso e pujante voto condutor do precedente referido, de lavra do Ilustre Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves:

> A questão fulcral a ser dirimida neste voto parece-me que caminha no sentido de determinar, primeiramente, a exata natureza dos benefícios fiscais excluídos pela Recorrente na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, a partir daí, confirmar ou não se tais benefícios atendem aos requisitos legais firmados em lei e nas decisões judiciais terminativas e vinculantes proferidas pelas mais altas cortes do país.
>
> [...]
>
> extrai-se que no caso da concessão de isenção de caráter não geral, específica para determinado Contribuinte, em situações perfeitamente delimitadas, entende-se que há ato equiparado a dispêndio público, visando uma determinada finalidade econômica ou social. Ao contrário, quando o ente federado concede isenção em caráter geral, ou seja, para todo o universo de contribuintes, indiscriminadamente, não há renúncia de receita pública que vise qualquer finalidade econômica ou social.
>
> E, não havendo renúncia de receita pública ou dispêndio público que vise a uma determinada finalidade econômica ou social, não se configura o conceito de

DOCUMENTO VALIDADO

subvenção governamental. Isso porque a subvenção governamental é concedida por uma norma estatal com vistas à instituição de um benefício econômico determinado, quantificado em dinheiro, a um beneficiário específico e perfeitamente identificado, ou a um conjunto de beneficiários que atendam a critérios previamente estabelecidos.

Assim, em resumo, a primeira conclusão a que chegamos é de que as normas arroladas pela Contribuinte e que lhe confeririam o direito aos vários benefícios e incentivos fiscais gozados nos anos calendários fiscalizados, não se tratam, de forma alguma, de subvenções governamentais, sejam elas de custeio ou de investimento.

Ou seja, os valores que deixaram de ser arrecadados por força das isenções/reduções/etc do ICMS não se constituem em receita da Contribuinte. O ICMS é um tributo indireto, é destacado na nota fiscal e tem seu encargo financeiro repassado ao consumidor final de bens e serviços. Portanto, ao deixar de incidir na operação sobre vendas com isenção/redução/etc, a desoneração se dará na figura do consumidor, e não para o vendedor. Se alguém vier a obter ganho nessa operação, esse alguém será o consumidor e não o vendedor. Tal conclusão tem fundamento na própria essência do ICMS, cujo valor compõe a própria base de cálculo por força de lei (art. 13, § 1°, inciso I, da Lei Complementar n° 87, de 13 de setembro de 1996) – por isso se diz que é calculado “por dentro”; tal característica garante a repercussão jurídica desse tributo na figura do adquirente.

Isto posto, verifica-se que quando a Contribuinte vende seus produtos com isenção/redução/etc do ICMS não obtém qualquer ganho, juridicamente falando, pois não foi ela quem deixou de suportar o valor do tributo exonerado. Ao não gerar qualquer ganho ou renda àquela contribuinte alcançada pela isenção/redução/etc, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não podem sofrem qualquer interferência ou ajuste na sua apuração, pois não se pode excluir aquilo que nunca foi incluído. Explicando melhor, 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.

Poderíamos parar a discussão por aqui, haja vista termos chegado à conclusão de que os valores exonerados da Contribuinte por força das isenções/reduções/etc, concedidas em caráter geral e objetivo, não se caracterizam como subvenção. Também pontuamos que tais valores, efetivamente, não transitam por contas de resultado, pois não se constituem de ganhos efetivos da Contribuinte e, por conseguinte, nenhuma lógica ou autorização legal existem para sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

DOCUMENTO VALIDADO

Mas, por amor ao debate e, para que não paire nenhuma dúvida a respeito das alegações da Recorrente, nos reportaremos às suas principais arguições, apresentadas desde o desenrolar do procedimento fiscal, qual sejam, o estrito cumprimento do disposto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com a redação conferida pela Lei Complementar nº 160/2017, e as teses fixadas pelo STJ no Tema 1.182.

Como vimos acima, a isenção/redução/etc de ICMS não gera qualquer resultado ou renda para o contribuinte; portanto, o que a Recorrente excluiu das bases de cálculo de IRPJ e da CSLL constitui-se de outros rendimentos que não as alegadas subvenções para investimento. Assim, os rendimentos excluídos (sejam eles operacionais ou não operacionais) são, a princípio, tributáveis para fins de IRPJ e CSLL. Sua exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dependeria, sob qualquer fundamento ou hipótese, de lei de iniciativa da União, a quem é dada a competência constitucional para instituir tais tributos.

Admitir a tese da Recorrente seria o mesmo que consentir que os estados membros pudessem instituir uma desoneração dita *heterônoma*; seria como admitir que uma lei estadual tivesse o condão de autorizar a exclusão desses *"outros rendimentos"* das bases de cálculo de tributos cuja competência para sua instituição é unicamente da União.

Com certeza não foi esse o entendimento proferido pelo STJ no Tema 1.182.

[...]

Primeiramente, vejamos o que significa a expressão contida no item 1 do Tema 1.182 que, literalmente, assevera ser "*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)".* Em regra, a decisão judicial estabelece que os benefícios fiscais de isenção/redução/etc não são passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; a exceção se configura no caso em que forem atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014).

O art. 10 da LC nº 160/2017 faz referência aos benefícios fiscais ou financeiros-fiscais do ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal; trata-se, no caso, daqueles benefícios instituídos por diversos estados brasileiros no âmbito daquilo que se apelidou de "guerra fiscal". Portanto, ao dispor que também para esses benefícios aplica-se o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, nada mais está a dizer do que, também a estes benefícios, deve ser dado o tratamento de subvenções para investimento.

DOCUMENTO VALIDADO

Já que foi citado, o § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 determina que *"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 previstas neste artigo****"*. Em sua parte final está disposto que para tal consideração (como sendo subvenções para investimento) não é admitida "*a exigência de outros* ***requisitos ou condições*** *não previstos neste artigo"*, o que nos remete ao caput do art. 30, onde identificamos que **o requisito** para a exclusão do benefício fiscal da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é a sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; **já a condição** estabelecida pelo precitado artigo é justamente o registro do benefício em reservas de lucros.

Conclui-se, portanto, da leitura do item 1 do Tema 1.182, que os benefícios fiscais de isenção/redução/etc são passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL tão somente quando forem instituídos com o intuito de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos E quando registrados em reservas de lucros (atendidas as restrições contidas no próprio dispositivo legal). Tal conclusão apenas reforça o entendimento de que benefícios concedidos de forma geral e objetiva, como é o caso dos autos, não podem ser considerados como subvenção (muito menos de investimento), não podendo, portanto, serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Passemos, pois, ao disposto nos itens 2 e 3 do Tema 1.182. O item 2 determina que não deva ser exigida a demonstração da concessão dos benefícios fiscais do ICMS como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos para efeito de sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. E no item 3, para complementar tal assertiva, o STJ assevera que tal dispensa de comprovação não obsta *"a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL 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"*. **Dessa forma, o STJ reforça, mais uma vez, a necessidade de que o benefício concedido e excluído da apuração do IRPJ e da CSLL tenha sido concedido com o objetivo finalístico de estimular a implantação ou a expansão de determinado empreendimento econômico, tudo conforme o disposto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.**

[...]

Assim, restou definitivamente consagrado no âmbito da Administração Tributária que, em se tratando de subvenções de ICMS há que ser considerado o seguinte:

a) Primeiramente, deve-se perquirir se a subvenção recebida corresponde a uma transferência de recursos do Estado para a Contribuinte, não se aplicando, portanto, aos benefícios que têm como destinatários os adquirentes das mercadorias ou os tomadores de serviços;

DOCUMENTO VALIDADO

b) A subvenção recebida deve ser contabilizada a crédito de receita, tendo como contrapartida um lançamento a débito, seja decorrente de aumento de ativo ou redução de passivo;

c) A subvenção recebida deve resultar em acréscimo patrimonial e compor o lucro contábil;

d) Por último, as exclusões da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devem corresponder ao exato valor das subvenções recebidas, devendo ser glosadas no caso de excesso em relação aos valores obtidos.

Tais requisitos e/ou conclusões estão de acordo com o Tema 1.182 do STJ, que assevera somente ser possível a aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 aos casos em que o resultado do benefício seja direcionado à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

[...]

[...] o procedimento da Recorrente está calcado em uma premissa absolutamente falsa, qual seja, a de que as isenções/reduções/etc do ICMS incidentes sobre as operações que pratica, e que lhe foram concedidas via normas revestidas de caráter geral e objetivo, gerariam benefícios enquadrados como se subvenções para investimento fossem. Dessa forma, apropriou-se do arcabouço legal/jurisprudencial vigente, relativo aos efeitos fiscais/tributários incidentes quando da percepção de tais subvenções governamentais, para beneficiar-se pela redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

[...]

Vejam que salta aos olhos a artificialidade dos lançamentos contábeis efetuados, pois, conforme muito bem-dito pela Autoridade Fiscal, não redundaram em *"sensibilização alguma do resultado da empresa"*, bem assim, não geraram nenhuma mutação patrimonial, inexistindo a produção de lucros acumulados originados em incentivos fiscais.

CPC 07

O Ilustre Relator do recurso em apreço defende, com outras palavras e certa elegância, que o contribuinte foi "condenado" pelo STJ a excluir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os benefícios desonerativos, e que somente poderia registrar os fatos na escrituração contábil como o fez: lançamento de despesa com ICMS, como se devido fosse, e de receita de "subvenção". Ocupa, equivocadamente, boa parte de seu voto com orientações veiculadas via CPC 07.

O primeiro aspecto relevante do referido pronunciamento é que ele não alcança aquilo que não se caracterize subvenção/assistência governamental, que são assim definidas (grifos nossos):

DOCUMENTO VALIDADO

> ***Assistência governamental*** é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que **atendam a critérios estabelecidos**. Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.
>
> ***Subvenção governamental*** **é uma assistência governamental** geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de **certas condições** relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

Logo, pode-se afirmar que as isenções, reduções de base de cálculo, reduções de alíquotas e benefícios afins, concedidos incondicional e genericamente, **não** estão abrangidos pelo CPC 07.

O pronunciamento se mantém coerente ao longo de seus parágrafos à determinação de seu alcance e à definição de seus termos, como se nota claramente, a título ilustrativo, nos seguintes excertos:

> 8. A subvenção governamental não deve ser reconhecida até que exista uma razoável segurança de que a entidade cumprirá todas as **condições estabelecidas** e relacionadas à subvenção e de que ela será recebida. O simples recebimento da subvenção não é prova conclusiva de que as **condições** a ela vinculadas tenham sido ou serão cumpridas.
>
> [...]
>
> 15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:
>
> [...]
>
> (b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita **quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações**. [...]
>
> [...]
>
> 15A. Enquanto não atendidos os **requisitos** para reconhecimento da receita com subvenção na demonstração do resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser feita em conta específica do passivo.

DOCUMENTO VALIDADO

Curiosamente, o contribuinte e o Ilustre Relator se valem do parágrafo 38E do CPC 07 para defenderem que, nos casos dos benefícios negativos de **ICMS**, tal imposto seja reconhecido na contabilidade "como se devido fosse". Ocorre que referido trecho se reporta à isenção ou à redução de **imposto sobre a renda**, concedida em prazo determinado e sob condições estabelecidas em legislação específica, destinada à promoção e ao desenvolvimento de áreas do território nacional (grifos nossos):

> **Redução ou isenção de tributo em área incentivada**
>
> 38D. Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de **imposto sobre a renda** na forma de isenção ou redução do referido tributo, **consoante prazos e condições** estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental.
>
> 38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

A contabilidade deve se ocupar de apresentar ao público-alvo das demonstrações aquilo que é **real**, relevante e, obviamente, útil à tomada de decisões[3], ao invés de imiscuir-se em fantasias, em devaneios, sabida ou inconscientemente voltados a ganhos inconfessáveis.

E a resposta ao reiterado questionamento que se tem feito em sessões de julgamento no CARF, acerca de como pode o "coitado' e "condenado" contribuinte efetuar os registros que não seja a partir do **suposto** encaminhamento dado pelo CPC 07 é: **lançamento contábil algum deve ser feito**, pois não há fato econômico-financeiro a ser registrado.

Ainda que houvesse interesse no conhecimento do ambiente tributário de atuação da entidade, que viesse a demonstrar a otimização na alocação de recursos, no que toca aos benefícios incondicionais, genéricos e de prazos indeterminados de isenção, de redução de base de cálculo e de desonerações afins e de seus aparentes reflexos, isso poderia ser facilmente exteriorizado via notas explicativas e/ou relatório da administração, em detrimento da **poluição** da escrituração com inúmeros **lançamentos inúteis** - lastreados em mera criatividade e oportunismo.

Ainda que orientação contida em pronunciamento e doutrina contábil pudesse estar endereçada ao registro de uma obrigação tributária de **ICMS** juridicamente inexistente/inexigível (por, a título ilustrativo, exclusão do crédito tributário) e de uma "receita" fictícia que a anule, tal mecanismo **não é oponível** ao Fisco Federal.

Crédito Presumido do ICMS - descaracterização

[3] Vide itens 1.1 e 1.2 do CPC 00 (R2) - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Ao fim e ao cabo, aquilo que o contribuinte rotulou de crédito presumido de ICMS na aquisição de leite cru, vendido por produtor rural, restou descaracterizado pela Fiscalização[4]:

> Analisadas as "supostas receitas de subvenção para investimento escrituradas nas contas 3030101002 – ICMS S/ LEITE DE PRODUTORES PF (fls. 438 a 453) e 3030101003 – ICMS S/ LEITE PRODUTORES PJ (TRANSF CRED)", bem como o "arquivo não-paginável apresentado em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização", constatou-se não se tratar de crédito presumido, à luz dos artigos 485, 487 e 488, anexo IX, do Decreto nº 47.394 de Minas Gerais (RICMS/MG-itens 573 e 574) e da "CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 50 DE 31/03/2023 (fls. 635 a 636) emitida pela Receita Estadual de Minas Gerais", vez que "não há um crédito presumido concedido ao adquirente do leite cru", pois "o artigo 485 concede um desconto, a depender do volume de leite, ao produtor rural pessoa jurídica no saldo devedor do ICMS, ou seja, este é o beneficiário de um crédito presumido, não o adquirente". Portanto,
>
> > *[...]*
> >
> > *os valores escriturados nas contas 3030101002 – ICMS S/ LEITE DE PRODUTORES PF e 3030101003 – ICMS S/ LEITE PRODUTORES PJ (TRANSF CRED) (fls. 438 a 463) não são créditos presumidos de ICMS, não sendo receitas de subvenção para investimento, logo não é possível a sua exclusão na apuração do Lucro Real e base de cálculo da CSLL.*

Assim o colegiado de primeira instância abordou a matéria:

> Sob o título "II.4 – DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS", recorda que o "auto de infração considerou válida apenas a exclusão do crédito presumido de ICMS referente ao Regime Especial E-PTA-RE Nº: 45.000003597-93, concedido pelo Estado de Minas Gerais" e que todos os demais "benefícios fiscais de ICMS, inclusive o crédito presumido de ICMS na aquisição de leite, foram glosados pela fiscalização [...], por considerar que a legislação não concede tal crédito ao adquirente do leite". A tal respeito, afirma que "a legislação do estado de Minas Gerais garante a transferência do crédito presumido de ICMS ao adquirente do leite", mencionando os "artigos 487 e 488, Anexo IX, RICMS/MG (Decreto 43.080/2002)". Em especial, diz que o referido artigo 487 "dispõe que o imposto destacado pelo produtor rural, em virtude do regime do artigo 485, poderá ser apropriado pelo adquirente/destinatário, desde que seja acrescentado ao valor da operação 2,5%". Considera que "não procede o argumento da Fiscalização de que o crédito presumido é apenas do produtor rural, pois há a previsão de ser apropriado pelo destinatário, desde que observada as condições impostas".
>
> Examinando-se a legislação estadual, ***não*** queda estreme de dúvidas de que o tratamento tributário a que se submeteu a impugnante neste ponto em particular possa ser considerado crédito presumido. Além disso, e mais importante ainda, a interessada não produziu, em sua peça de defesa, provas robustas de haver

[4] Fonte: relatório da decisão recorrida.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

preenchido todas as condições impostas pelo estado de Minas Gerais para a fruição do referido benefício, como exige o artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972:

[...]

Atente-se, por exemplo, ao teor da "Orientação Tributária DOLT/SUTRI n° 002/2009" transcrito pela impugnante:

> *Nessas operações internas tributadas observa-se o seguinte:*
>
> *I - o imposto destacado nas notas fiscais poderá ser apropriado pelo destinatário desde que:*
>
> *a – o leite seja destinado à industrialização neste Estado;*
>
> *b – resulte em produtos acondicionados pelo industrializador em embalagem própria para consumo;*
>
> *c – a operação subseqüente promovida pelo industrial esteja sujeita à incidência do ICMS; d – ocorra o repasse ao produtor rural do valor correspondente a 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a operação de aquisição.*

Nota-se a enumeração de nada menos que quatro condições indispensáveis para a apropriação do ICMS **destacado em notas fiscais** (uma quinta exigência), nada constando nos autos que comprove o adimplemento destas condicionantes.

O apelo à "Resposta à Consulta nº 48/2024, emitida pela Receita Estadual de Minas Gerais" não surte efeitos, dado que os anos-calendário em apreço são anteriores a tal "Resposta" e, portanto, ela não se aplica ao caso vertente, igual sorte cabendo à "Consulta de Contribuinte nº 063/2023", igualmente posterior ao período fiscalizado. Destaque-se que isto também se aplica à "CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 50 DE 31/03/2023", trazida à baila pelos autores do feito.

Quanto à alegação de que "também deve ser afastada a glosa quanto à exclusão da apuração do IRPJ/CSLL do crédito presumido de ICMS a que tem direito nas compras do leite de produtor pessoa jurídica", aplicam-se a ela as considerações já expendidas.

A falta de provas do adimplemento das condições impostas pela legislação estadual e a inexistência de manifestação expressa do fisco local quanto aos fatos ocorridos no período fiscalizado, que viessem a transformar a *possibilidade do adquirente do leite ter direito ao crédito presumido de ICMS*[5] em concreto benefício, impõem a glosa, não subsistindo o argumento de que *a análise do cumprimento dos requisitos legais cabe à autoridade fiscal estadual, em razão da competência tributária*, pois a autoridade fazendária federal não é apenas competente para aferir se referida rubrica mostra-se hábil à exclusão do lucro real e da base de cálculo da CSLL, mas é também seu dever investigar e emitir parecer naquilo que afeta aos tributos autuados.

[5] Página 33 do recurso voluntário.

Confirmo e adoto como razões de decidir os fundamentos do acórdão recorrido, acima reproduzidos, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei n° 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e do inciso I do § 12 do art. 114 do Regimento Interno do CARF.

Conclusão

Ante o exposto, confirmo as glosas efetuadas pela Fiscalização, alusivas às exclusões de supostas subvenções promovidas pelo sujeito passivo, não merecendo, nesse peculiar, como decidido pelo colegiado, qualquer reparo à decisão recorrida.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva

DOCUMENTO VALIDADO