MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**17095.722345/2024-94**
ACÓRDÃO	1201-007.730 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PORTAL AGRO COMERCIO E SERVICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2021, 2022

IRPJ E CSLL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIOS FISCAIS NEGATIVOS DE ICMS. ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ART. 30 DA LEI Nº 12.973/2014. TEMA REPETITIVO Nº 1.182 DO STJ. NECESSIDADE DE EFETIVO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

A equiparação dos benefícios fiscais de ICMS às subvenções para investimento dispensa a demonstração de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimento econômico, mas não cria receita nem autoriza a exclusão autônoma de valores que não tenham ingressado no lucro líquido. A isenção e a redução da base de cálculo apenas diminuem a obrigação tributária, não representando, por si mesmas, transferência patrimonial do Estado para o contribuinte. Inexistente acréscimo patrimonial positivo efetivamente computado no resultado, mantêm-se as glosas das exclusões promovidas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

ESCRITURAÇÃO DE DESPESA HIPOTÉTICA DE ICMS E DE RECEITA DE SUBVENÇÃO EM VALORES CORRESPONDENTES. NEUTRALIZAÇÃO DO RESULTADO CONTÁBIL. EXCLUSÃO UNILATERAL NO E-LALUR E NO E-LACS. IMPOSSIBILIDADE. RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS.

O registro simultâneo de despesa de ICMS não incorrida e de receita de subvenção de igual valor não evidencia acréscimo patrimonial, pois os lançamentos se neutralizam no resultado contábil. A posterior exclusão apenas da receita artificialmente reconhecida reduz indevidamente o lucro tributável. O CPC 07 disciplina a representação contábil de fatos econômicos existentes, mas não cria receita, benefício fiscal ou direito de exclusão não previsto em lei. Do mesmo modo, a mera destinação de

DOCUMENTO VALIDADO

Original

lucros operacionais à reserva de incentivos fiscais não supre a inexistência de resultado efetivamente decorrente de subvenção.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. CONSUNÇÃO. TEMA 487 STF.

Sendo as multas isoladas por não recolhimento de estimativas obrigações instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção, nos termos do Tema 487 do STF, restando impossível seu lançamento de forma concomitante com o lançamento do principal acrescido de multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e debatidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para exonerar o lançamento da multa isolada por não recolhimento de estimativas. Vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah (Relator) e Isabelle Resende Alves Rocha, que votaram por dar provimento integral ao recurso. Designado o Conselheiro Marcelo Antonio Biancardi para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi – Redator designado

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Isabelle Resende Alves Rocha, Marcelo Antonio Biancardi, Lucas Issa Halah, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (substituto[a] integral), Nilton Costa Simões (Presidente).

RELATÓRIO

DOCUMENTO VALIDADO

O procedimento fiscal foi instaurado contra o contribuinte, PORTAL AGRO COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA, abrangendo os períodos de apuração compreendidos nos anos-calendário de 2021 e 2022, com o objetivo de constituir créditos tributários relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Conforme apurado no Relatório Fiscal, a autoridade autuante identificou as seguintes infrações:

O contribuinte efetuou exclusões na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL relativas a benefícios fiscais estaduais (redução da base de cálculo e isenção de ICMS). A fiscalização fundamentou a glosa afirmando que tais benefícios foram concedidos de forma genérica e não acarretaram a transferência de recursos financeiros do poder público à empresa, não havendo contabilização de um acréscimo patrimonial real ou de uma receita contábil. Desse modo, por não se adequarem ao conceito exigido pelo art. 30 da Lei nº 12.973/14 e não haverem alterado positivamente o lucro líquido da empresa, os valores não poderiam ser excluídos na apuração do lucro real, sob pena de infração ao inciso II do art. 261 do RIR/2018.

Como desdobramento das exclusões indevidas no e-Lalur, a autoridade fiscal apurou que o contribuinte deixou de recolher os valores devidos a título de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, aplicando a multa isolada correspondente.

Inconformado, o contribuinte apresentou Impugnação tempestiva aos lançamentos, sustentando, em síntese, os seguintes argumentos em sua defesa:

O impugnante arguiu a nulidade do lançamento pois, na visão do Recorrente, ao ignorar informações que comprovariam o uso legítimo da subvenção fiscal para garantir a viabilidade do empreendimento econômico, o relatório fiscal não apenas incorreria em vício de forma, mas também comprometeria a fundamentação da autuação

Alegou que utilizou de forma escorreita os benefícios fiscais concedidos pelo Estado, contabilizando-os em contas de Reserva de Lucros específicas sem a distribuição aos sócios, conforme os ditames da Lei Complementar nº 160/2017 e do art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Afirmou que a autuação desconsiderou a jurisprudência vinculante estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no bojo do Tema Repetitivo 1182, o qual assentou que não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos para viabilizar a exclusão. Pontuou também que o Fisco baseou sua fundamentação equivocadamente no RE 574.706 do STF, cuja temática (PIS/COFINS e faturamento) seria alheia às subvenções de ICMS.

O contribuinte insurgiu-se também contra a exigência simultânea da multa de ofício e da multa isolada, argumentando que a prática configura bis in idem e dupla penalização sobre uma única infração. Defendeu, assim, a exclusão da multa isolada com fulcro no Princípio da Consunção.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

O Acórdão Recorrido rejeitou a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário.

O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

> "LUCRO REAL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. INCENTIVOS OU BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. APLICABILIDADE DO ART. 30 DA LEI Nº 12.973, DE 2014.
>
> Para os períodos de apuração até o ano-calendário de 2023, na apuração do lucro real, é possível excluir, do lucro líquido, a receita contábil de subvenção para investimento, inclusive, a relativa aos benefícios fiscais de ICMS, desde que se atenda ao disposto no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 2024, e nas demais normas relativas à aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Nesse caso, é imperiosa a existência de uma receita contábil de subvenção para investimento, reconhecida contabilmente e mensurada em estrita observância às leis e normas que regem a contabilidade. A inclusão da aludida receita no cômputo do lucro líquido é pressuposto lógico para sua exclusão na apuração do lucro real. Se não computada no lucro líquido, sua exclusão se afigura indevida.
>
> NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA
>
> Afasta-se a hipótese de nulidade, ante à constatação de que o auto de infração, como ato administrativo que é, apresenta seus elementos essenciais sem qualquer vício e que o direito ao contraditório e à ampla defesa restaram garantidos.
>
> MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO NA APURAÇÃO ANUAL. POSSIBILIDADE.
>
> A multa de ofício, exigida por falta de pagamento do tributo na apuração anual, e a multa isolada, lançada por falta de recolhimento das antecipações mensais, têm hipóteses de incidência distintas, podendo ser exigidas cumulativamente, inclusive após o encerramento do exercício.
>
> LANÇAMENTO DECORRENTE
>
> Subsistindo o lançamento principal, igual sorte colhe, no que couber, o que tenha sido formalizado por mera decorrência dos fatos que motivaram aquela autuação, na medida em que inexistem outros fatos ou argumentos novos a ensejarem conclusões diversas."

A DRJ baseou-se nos seguintes fundamentos:

Preliminar de Nulidade: Afastou a preliminar asseverando que o auto de infração conteria seus elementos essenciais.

Exclusões Indevidas da receita de Subvenção: A glosa foi integralmente mantida. O colegiado argumentou que a correta aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, que ostenta

DOCUMENTO VALIDADO

Original

natureza jurídica de ajuste de exclusão, exige como pressuposto lógico-contábil o reconhecimento prévio de um acréscimo patrimonial ou de uma receita que transite no resultado (lucro líquido). Com base nas disposições do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4/2024 e na norma contábil NBC TG 07, a DRJ pontuou que isenções e reduções de base de cálculo de ICMS não promoveram reconhecimento de receitas na contabilidade da empresa, tornando juridicamente impossível proceder à dedução de algo que não inflou o resultado previamente.

Concomitância de Multas: A DRJ manteve a exigência cumulativa da multa isolada e da multa de ofício. A decisão destacou que tais penalidades originam-se de suportes fáticos e hipóteses de incidência totalmente autônomos. Ademais, assentou que a inteligência da Súmula CARF nº 105 é aplicável unicamente aos fatos geradores anteriores a 2007, momento prévio à profunda alteração legislativa desencadeada pela edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007.

O contribuinte, por sua vez, interpôs **Recurso Voluntário**, reiterando os argumentos já postos em sua Impugnação, e defendendo o cancelamento integral do lançamento tributário, notadamente no que tange à glosa das exclusões atreladas às subvenções para investimentos referentes ao ICMS, rogando pela correta aplicação do Tema Repetitivo 1182 do STJ à espécie.

Trouxe demonstrativo de que seus lançamentos contábeis implicaram reconhecimento de receita de subvenção exatamente nos moldes de outros julgados do CARF em que se deu provimento ao pleito do Contribuinte. Requereu, ainda, o cancelamento da multa isolada imposta em concomitância à multa de ofício, sustentando haver nítida dupla penalização sujeita à aplicação do princípio da consunção.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Relator, **Lucas Issa Halah**

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

DOCUMENTO VALIDADO

2 PRELIMINAR DE NULIDADE

A nulidade do lançamento foi suscitada pois, na visão do Recorrente, ao ignorar informações que comprovariam o uso legítimo da subvenção fiscal para garantir a viabilidade do empreendimento econômico, o relatório fiscal não apenas incorreria em vício de forma, mas também comprometeria a fundamentação da autuação, tornando a autuação insustentável e reforçando a necessidade de sua revisão integral e o reconhecimento da NULIDADE do lançamento tributário.

Trata-se, contudo, de questão de mérito, que como tal será apreciada.

3 MÉRITO

3.1 PANORAMA DO TEMA E PREMISSAS

As subvenções governamentais são transferências patrimoniais realizadas pelo Poder Público em favor dos contribuintes, com o objetivo de atender ao interesse público. O conceito tem origem no Direito Financeiro (Lei nº 4.320/1964), que não diferencia expressamente subvenções para custeio e para investimento. Essas transferências podem ser concedidas por meio de repasses diretos de recursos ou pela concessão de benefícios fiscais.

Historicamente as subvenções foram classificadas pela legislação conforme sua finalidade. **Subvenções para Custeio ou Operação** são aquelas destinadas a auxiliar os beneficiários nos custos e despesas de sua operação, sendo, em regra, tributadas pelo IRPJ e CSLL. Já as **Subvenções para Investimento** são, segundo a classificação, aquelas voltadas à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não sendo tributadas como regra geral.

A fundamentação dessa distinção parte do art. 44, VI da Lei nº 4.506/1964[1], que pela primeira vez menciona a categoria das subvenções para custeio, estabelecendo que elas integram a receita bruta operacional. A categoria das subvenções "de investimento", por sua vez, aparece inicialmente no artigo 182, § 1º, da Lei nº 6.404/76 e no art. 38, §2º do Decreto-Lei nº 1.598/1977[2], que determina que subvenções para investimento não serão computadas no lucro real. Os dispositivos, contudo, não trazem definições claras de cada modalidade de subvenção.

---

[1] "Art. 44. Integram a receita bruta operacional
(...)
IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais."

[2] Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de: (Vide)
(...)
§ 2º - 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: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado pela Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)"

DOCUMENTO VALIDADO

Uma questão central na jurisprudência é o tratamento fiscal dos incentivos fiscais chamados “positivos”, usualmente concedidos por meio de créditos presumidos de ICMS, e sua diferenciação com relação aos incentivos “negativos”, como as isenções.

O STJ já teve a oportunidade de julgar a matéria, embora não sob a sistemática dos Recursos Repetitivos, **no EREsp nº 1.517.492/PR**, ocasião em que firmou entendimento pelo qual os créditos presumidos de ICMS não poderiam ser tributados, ainda que concedidos como subvenção para custeio, pois haveria vedação constitucional à interferência de um ente federativo na competência tributária de outro. A decisão considera que a renúncia fiscal do Estado-membro não pode ser tratada como renda ou lucro do contribuinte, frustrando com isso a política fiscal estadual.

Vejamos a ementa:

> “RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
>
> II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.
>
> III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.
>
> IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.
>
> V - O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.
>
> VI - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso

DOCUMENTO VALIDADO

mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX - A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desapreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI - Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII - O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceito legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

DOCUMENTO VALIDADO

> XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.
>
> XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.
>
> XVI - Embargos de Divergência desprovidos."

Ocorre que o EREsp nº 1.517.492/PR trata de caso relativo a ano-calendário anterior à Lei nº 12.973/2014 (muito embora seu conteúdo material já estivesse contido no art. 38, § 2º do Del. nº 1.598/77) e foi julgado antes das alterações promovidas no artigo art. 30 da lei 12.973/2014, pela LC nº 160/2017.

Vejamos as alterações promovidas pelo art. 9º da LC nº 160/2017, que inseriu no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 os parágrafos 4 e 5º:

> "§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do **caput** do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)
>
> § 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)"

E para os incentivos fiscal concedidos à Revelia do CONFAZ, previu-se na mesma LC nº 160/2017 mecanismo de regularização que garante o gozo do benefício:

> "Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar. (Parte mantida pelo Congresso Nacional)"

O art. 3º da LC nº 160/2017 por sua vez, traz os requisitos para registro e depósito perante o CONFAZ em seu inciso II:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> "Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:
>
> I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;
>
> II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.
>
> § 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.
>
> § 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:"

O Convênio CONFAZ que regulamentou os mecanismos de regularização dos benefícios unilaterais ocultos foi o de nº 190/2017, conceituando os atos de registro e depósito em sua Cláusula Primeira, § 2º, III, previu que:

> "§ 2º Para os efeitos deste convênio, considera-se:
>
> (...)
>
> III - registro e depósito: atos de entrega pela unidade federada, em meio digital, à Secretaria Executiva do CONFAZ, de relação com a identificação dos atos normativos e concessivos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, assim entendida os próprios atos e suas alterações, para arquivamento perante a Secretaria Executiva do CONFAZ."

Tempos depois o tema das subvenções foi novamente julgado pelo STJ no Tema Repetitivo de nº 1.182, mas desta vez tratando dos chamados incentivos fiscais negativos, como as isenções, cuja tese firmada a seguir se transcreve:

> "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 do item nº 3 da tese firmada pode causar alguma dúvida, mas a leitura do §2º e do Acórdão proferido no julgamento do REsp nº 1.945.110 – RS deixa clarividente que a ressalva permite tão somente a verificação de eventual desvio dos recursos para destino aos sócios, viabilizada ou com controle dificultado, por exemplo, pela falta da escrituração de tais valores na conta de reserva de lucros.

O STJ, na ocasião, reafirmou que os incentivos concedidos sob a forma de créditos presumidos não estariam em discussão, pois sobre eles o tribunal já havia pacificado seu entendimento no julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR, e, para os incentivos chamados negativos confirmou a não tributação de incentivos fiscais e financeiro-fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal.

A decisão proibiu a exigência de requisitos adicionais não previstos pelo art. 10, da Lei Complementar nº 160/2017 e pelo art. 30, da Lei nº 12.973/2014. Analisando tais requisitos, verificamos que o novo regramento contém regras específicas para que as subvenções para investimento não sejam tributadas, exigindo que:

1) Ser subvenção para investimento, presumindo-se tal natureza para os incentivos fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS;

DOCUMENTO VALIDADO

2) Escrituração do benefício como reserva de lucros, que somente poderá ser usada nos termos do art. 30, da lei nº 12.973/2014, sendo vedada sua distribuição direta ou indireta aos sócios; e

3) Publicação em seus diários oficiais da lista com os atos normativos concessores dos incentivos fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS, procedendo ao Registro e Depósito dos atos normativos concessivos de benefício outorgado unilateralmente em desrespeito o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, perante o CONFAZ, conforme Convênio Confaz nº 190/2017 editado para regulamentar o procedimento de registro e depósito.

A LC nº 160/2017 reforçou esse entendimento e estabeleceu uma ficção jurídica pela qual todos os benefícios fiscais relacionados ao ICMS são considerados subvenções para investimento, vedando-se a exigência de requisitos adicionais.

Nesse cenário, algumas questões encontram-se ainda pendentes de estabilização na jurisprudência, como:

Nesse cenário, algumas questões encontravam-se ainda pendentes de estabilização na jurisprudência, como:

- O caráter vinculante do EREsp nº 1.517.492/PR, já que no Tema Repetitivo de nº 1.182 o STJ afirmou que seu posicionamento sobre os créditos presumidos estaria lá consignado.
- A possibilidade de o STJ alterar o entendimento sobre a não tributação do crédito presumido de ICMS, já que o EREsp nº 1.517.492/PR não foi julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos.
- A sujeição dos créditos presumidos aos requisitos firmados pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e LC nº 160/2017, já que a decisão do STJ a seu respeito calcou-se no fundamento da violação ao pacto federativo e, por isso, confirmou a impossibilidade de se exigir quaisquer requisitos para garantir a exclusão das bases de cálculo de tributos federais.
- A necessidade de os benefícios estaduais explicitarem a finalidade de estímulo à implantação ou expansão econômica (interpretação do *caput* do art. 30 e das razões de veto do art. 10 da LC nº 160/2017).
- A necessidade formal da escrituração em conta de Reserva de Lucros, ou a suficiência da demonstração de reserva material, mediante a prova de não distribuição.

Esta relatoria já havia firmado em decisões anteriores que o entendimento firmado no EREsp nº 1.517.492/PR não recebeu efeitos vinculantes a partir de sua menção como referência para o tema dos créditos presumidos feita no julgamento do Tema nº 1.082, razão pela qual seu entendimento pela violação ao princípio federativo, de cunho eminentemente

DOCUMENTO VALIDADO

constitucional, não pode ser adotado pelo CARF para afastar a incidência de Lei, nos termos da Súmula CARF nº 2 até a afetação do tema à sistemática dos recursos repetitivos.

Essa posição foi confirmada, dado que o tema das subvenções positivas foi afetado à sistemática dos recursos repetitivos, sob o Tema nº 1.416, ainda pendente de julgamento.

3.2 O CASO CONCRETO

No caso concreto, trata-se de incentivos fiscais negativos de ICMS, a saber, isenção e redução de base de cálculo, afetados e julgados definitivamente pelo STJ no tema nº 1.182.

A autoridade lançadora, vinculada que estava aos atos normativos emitidos pela Receita Federal, tentou interpretá-los de maneira a não afastá-los a despeito do teor já então vinculante do tema nº 1.182, mas ao assim fazer exigiu do contribuinte a demonstração de que os benefícios concedidos não teriam sido repassados ao consumidor final. Vejamos:

> 28. Mas **nem todo incentivo acarreta o ingresso de recursos na empresa ou impacta seus resultados, pois pode ter como destinatário o consumidor final, beneficiado com a redução de preços decorrente da diminuição da despesa com tributos na cadeia produtiva**. Nesse caso não há efeito patrimonial na empresa, pressupondo-se a neutralidade resultante da redução do tributo e da consequente redução do preço. É da natureza do incentivo.
>
> 29. Não se pode argumentar que a **necessidade de haver acréscimo patrimonial** seja requisito não previsto no art. 30 da Lei nº 12.973/14, o que estaria em desacordo com o § 4º do mesmo artigo. Trata-se de um **pressuposto da existência de uma subvenção governamental para investimento**. Não havendo acréscimo patrimonial decorrente do incentivo, o que se estaria excluindo da base de cálculo do IRPJ e da CSLL seria o resultado decorrente da atividade empresarial normal da empresa.
>
> 30. Conforme mencionado no item 24, os incentivos de ICMS de **isenção e redução da base de cálculo** concedidos à Portal Agro foram de forma genérica, ou seja, **têm a característica de não agregar patrimônio à empresa beneficiária. O Estado não lhes transfere recursos ou concede créditos. Simplesmente renuncia a parte da arrecadação para que o consumidor final se beneficie com a redução do preço**. Mesmo que a redução do ICMS vise incentivar setores econômicos específicos, como o agronegócio, não significa que o destinatário final do benefício seja o contribuinte contemplado com a redução da base de cálculo ou da alíquota.

Data vênia, a interpretação cria requisito diabólico não previsto em lei nem mesmo demandado pelo STJ ao esperar uma demonstração de que o benefício não foi repassado ao consumidor por meio de redução de preço, requisito este que ademais é inócuo, pois o benefício

DOCUMENTO VALIDADO

pode ser capitalizado pelo contribuinte justamente mediante uma redução de preço que aumente seu volume de venda. Como os preços irão se formar no mercado e a maneira como o contribuinte capitalizará o benefício foi questão considerada irrelevante para o legislador e para o sumo intérprete, o STJ.

A posição suscitada pela autuação também faz vista grossa de que o tema nº 1.182 versou justamente sobre os incentivos chamados negativos e exige para eles a demonstração de ingresso direto que só ocorre nos incentivos positivos.

O Recorrente evidenciou contabilmente a subvenção de maneira tal que ela foi refletida em seu resultado, conforme relata o próprio Acórdão Recorrido no seguinte excerto:

> No caso ora apreciado, verifica-se que o valor devido de ICMS que era destacado na nota fiscal já é o valor resultante da redução da base de cálculo em razão do benefício fiscal, no caso da isenção parcial, e que não havia destaque de ICMS na nota fiscal quando se tratava de isenção total (fls. 41/43).
>
> A interessada contabilizava então o valor da operação a débito de Duplicatas a Receber e a crédito de Receita de Venda e contabilizava também o valor de ICMS já reduzido a débito de ICMS (despesa) e a crédito de ICMS a Recolher (obrigação).
>
> Ao final de cada mês, escriturava na contabilidade o valor de ICMS que deixara de reter, ou seja, o valor correspondente ao benefício fiscal concedido pelo Estado (fls. 43/45), em partida única em uma conta de resultado (ICMS - conta 3.1.04.01.001), tendo como contrapartida uma conta redutora de deduções de vendas (3.1.04.01.008 (-) SUBVENÇÃO ICMS LEI 12973/14)

Ora, o impacto no lucro líquido do procedimento adotado pelo Recorrente é o mesmo que ocorreria caso o Recorrente escriturasse o débito integral do ICMS sem a redução e lançasse como contrapartida uma receita de subvenção. Também seria idêntico o impacto no lucro líquido caso o Recorrente contabilizasse uma receita de crédito presumido de ICMS contra o débito do ICMS integral. Em ambos os casos a receita da subvenção seria neutralizada pelo débito e a exclusão seria devida, justamente por conta do racional de que, independentemente da forma como o Recorrente forma seu preço no mercado, o incentivo dado por um ente federado não pode ser capturado por outro.

Nesse sentido, o Recorrente foi perspicaz ao identificar que, no Acórdão 1102-001.681 de 2025, no qual o CARF reconheceu o acerto da exclusão da subvenção em caso idêntico ao em questão, no qual tratavam-se de incentivos negativos escriturados na contabilidade mediante o mesmo procedimento contábil adotado pelo ora Recorrente. Vejamos os excertos do voto transcritos na peça defensiva:

DOCUMENTO VALIDADO

48. Em relação à forma de contabilização da subvenção relativa à conta 0030401014 – SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA, o contribuinte registra as operações já com o valor do ICMS reduzido e posteriormente faz outros lançamentos contábeis para efeito de classificação da subvenção, conforme tabela razão com contrapartidas abaixo:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Saldo	D/C	Histórico
31/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	1.004.942,83		1.004.942,83	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
31/01/2018	0030401014	SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA	C		1.004.942,83	1.004.942,83	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
31/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	25.907,62		1.030.850,45	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
31/01/2018	0030401014	SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA	C		25.907,62	1.030.850,45	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
31/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	353.660,36		1.384.510,81	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
31/01/2018	0030401014	SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA	C		353.660,36	1.384.510,81	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
31/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	9.970,91		1.394.481,72	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
31/01/2018	0030401014	SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA	C		9.970,91	1.394.481,72	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
28/02/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	935.182,80		2.329.664,52	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
28/02/2018	0030401014	SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA	C		935.182,80	2.329.664,52	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
28/02/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	16.308,60		2.345.973,12	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
28/02/2018	0030401014	SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA	C		16.308,60	2.345.973,12	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
28/02/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	325.339,87		2.671.312,99	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
28/02/2018	0030401014	SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA	C		325.339,87	2.671.312,99	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
28/02/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	6.467,83		2.677.780,82	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
28/02/2018	0030401014	SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA	C		6.467,83	2.677.780,82	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO

Data	Cód.Conta	Conta	D/C
31/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D
31/01/2018	0030401014	SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA	C

No caso, esta é a única questão a ser avaliada, já que a autoridade autuante não aponta incorreção ou desatendimento dos demais requisitos legais para a exclusão da subvenção, merecendo provimento o Recurso Voluntário.

3.3 SUBSIDIARIAMENTE - CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO.

A matéria em questão é objeto de uma série de questionamentos perante este Conselho.

Debate-se, usualmente, se a multa isolada somente poderia ser exigida conjuntamente ao lançamento de ofício voltado à exigência das estimativas não quitadas, e, não sendo possível exigir o recolhimento das estimativas após o término do ano-calendário, tampouco poderia ser exigida a penalidade pelo não recolhimento.

Não partilho desse entendimento. A Súmula CARF nº 82 consolidou o entendimento deste Conselho, de que as estimativas de IRPJ e CSLL consistem em mera antecipação do tributo

DOCUMENTO VALIDADO

Original

devido, o que as tornaria inexigíveis com o término do ano-calendário a partir do qual se apura o tributo efetivamente devido. Trata-se de técnica de arrecadação imposta aos optantes pelo regime do Lucro Real de apuração anual. Caso o contribuinte seja autuado sofrendo a exigência do recolhimento das estimativas no curso do ano-calendário ao qual correspondem, não se exige a multa isolada, mas a multa de ofício de 75%.

Em virtude da exigência de antecipação, impõe-se sobre o contribuinte a penalidade ora em questão, voltada a punir a conduta daquele que desatende à obrigação de antecipar recursos aos cofres públicos, independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar.

Entendimento diverso implicaria não só o esvaziamento da sanção imposta àquele que desatende ao dever de antecipar, como também a instituição de prazo decadencial inferior a um ano, distinto do prescrito pelo Código Tributário Nacional.

A Conselheira Livia de Carli Germano no mesmo Acórdão 9101-005.080 muito bem expõe que a multa isolada, tanto na redação anterior como na posterior às alterações legislativas promovidas pela Lei 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96, é exigível mesmo depois do encerramento do ano-calendário:

> "Estas são as razões pelas quais considero também que, de maneira geral, a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual.
>
> Nesse ponto, não ignoro a linha de raciocínio segundo a qual, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perderia sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, de modo que a multa isolada cobrada em razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.
>
> Não discordo das *premissas* de tal raciocínio, isto é, concordo que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Não obstante, compreendo que a *conclusão* a que ele chega não é adequada, e isso essencialmente porque, aqui, não estamos tratando de incidência de principal de tributo, mas de norma que estabelece penalidade.
>
> É dizer, embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (IRPJ/CSLL anual), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais), e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).
>
> Uma conduta independe logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos,

DOCUMENTO VALIDADO

sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano, e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido.

Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma especifica – nos das atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da pena prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece -- e, até por isso, é denominada "multa isolada": porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança "isolada") quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

Distinta é a situação em que, ao final do ano-calendário, o contribuinte apura tributo a pagar mas não o recolhe, tornando-se alvo do lançamento de ofício. Nesses casos, **a jurisprudência administrativa admite a absorção da multa imposta sobre a conduta-meio pela multa imposta sobre a conduta-fim**, levando à prevalência apenas da multa de ofício como consequência da aplicação do princípio da consunção, reconhecido pela súmula CARF nº 105.

> **"Súmula CARF nº 105**
>
> **Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014**
>
> A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.
>
> Acórdãos Precedentes:
>
> 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012"

Ocorre, portanto, punição da conduta-meio e da conduta-fim, devendo esta absorver aquela (consunção).

Reconhecendo a aplicabilidade do princípio penal da consunção à seara tributária e muito bem delineando as **três vertentes existentes a seu respeito**, podemos mencionar o Acórdão nº 1401003.058, de relatoria do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, o qual se vale de voto do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

> "ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.
>
> Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada."
>
> (...)
>
> "Inicialmente já é de conhecimento dos membros desta Turma Julgadora que meu posicionamento é no sentido da impossibilidade da exigência da multa isolada quando há a aplicação, relativa ao mesmo exercício da multa de ofício em valor igual ou superior ao da multa agravada. Para tanto apresento posicionamento já muitas vezes apresentado neste CARF que contou o prestigioso auxílio do então Conselheiro do CARF Guilherme Adolfo Mendes. vejamos:

DOCUMENTO VALIDADO

Com relação ao auto de infração relativo a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.

2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.

3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201000.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário. Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

DOCUMENTO VALIDADO

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3°:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos.

É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o

DOCUMENTO VALIDADO

> *descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.*
>
> *No presente caso, percebe-se que a multa de ofício excede o valor da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, absorvendo-a integralmente. Desta forma entendo por negar provimento ao lançamento da multa isolada em razão desta ter sido integralmente abrangida pela multa de ofício.*
>
> *Do exposto voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para excluir da autuação o lançamento de multa isolada por falta de pagamento de estimativa do IRPJ e CSLL.*
>
> (...)
>
> Com relação ao princípio da Consunção que, reconheço, não é se sabença geral em sua completude, a estranheza decorre do fato de se afastar a aplicação de uma norma legal (a de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento por estimativa) em razão de um princípio não escrito.
>
> Mas o princípio da Consunção funciona exatamente desta forma. Quando existem condutas praticadas pelos particulares que se amoldem a mais de uma infração, há de se aplicar a pena relativa à maior infração capitulada e deixar de aplicar a pena da menor infração até o limite daquela."

Mais recentemente o Acórdão 9101-005.080, de relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, expressa o estado atual do debate no âmbito da **CSRF**, no qual se reconheceu a aplicação do princípio da consunção pela **1ª das vertentes acima mencionadas** no voto do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto com as contribuições do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e a manutenção da aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, sendo extremamente oportuna a transcrição dos seguintes excertos de seu voto:

> Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmitd em sua obra[3].
>
> Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não

[3] Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Ainda sobre a permanência da aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96 não modificaram o aspecto material da regra matriz de incidência das prescrições punitivas em questão, tendo apenas alterando o percentual da multa isolada e afastado a sua possibilidade de agravamento, com alteração topográfica que retirou a previsão da exigência isolada da multa do parágrafo 1º, IV, alocando-a no inciso II do *caput*. Todo o raciocínio que ensejou a consolidação do entendimento do colegiado no verbete sumular de nº 105 remanesce aplicável diante da ausência de alteração de suas premissas fundantes.

Portanto, no caso em questão, verifica-se a patologia, impondo-se óbice à aplicação da multa isolada segundo a 1ª vertente da qual acima se tratou, razão pela qual a multa isolada torna-se insubsistente.

Enfrentando a cumulação e os limites das penalidades por descumprimento de deveres instrumentais, o STF firmou a tese vinculante no tema de Repercussão Geral nº 487, transitado em julgado em 24/04/2026. Vejamos a ementa do caso paradigma, o RE 640.452:

> EMENTA
>
> Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Tema nº 487. Multa tributária isolada. Vedação do efeito confiscatório. Fixação de limites pelo STF na ausência de lei complementar federal.
>
> Razoabilidade, proporcionalidade, segurança jurídica e grau de comprometimento dos sujeitos passivos com o compliance tributário.
>
> Vetores interpretativos .
>
> I.CASO EM EXAME
>
> 1. Trata-se de recurso extraordinário interposto pela parte contribuinte contra acórdão mediante o qual o Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia deu parcial provimento a sua apelação para reduzir a multa tributária isolada de 40% sobre o valor da operação ao patamar de 5%, por considerá-la confiscatória.
>
> II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO
>
> 2. A questão em discussão consiste em saber quais são os limites da multa tributária por descumprimento de dever instrumental aplicada isoladamente e estipulada em percentual.
>
> III.RAZÕES DE DECIDIR
>
> 3. As multas desempenham importantes funções cabendo destacar: a preventiva, a didática e, precipuamente, a punitiva. A função preventiva tem a virtude de desestimular o descumprimento das obrigações tributárias e intimidar os

DOCUMENTO VALIDADO

possíveis infratores, como forma de garantir a eficácia das normas tributárias primárias. A função didática deve contribuir para a educação e a correção de desvios do infrator, auxiliando-o a apreender as determinações que não seguiu, de modo a amenizar os efeitos punitivos das sanções tributárias. Por sua vez, a função punitiva não deve ser "necessariamente equivalente ao eventual prejuízo do erário, devendo, isso sim, guardar fiel proporcionalidade ao grau de repúdio da ilicitude da conduta por elas punidas in abstracto e in concreto" (SILVA, Paulo R. Coimbra. Direito Tributário Sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 124).

4. A vedação da utilização de tributos com efeitos confiscatórios, como consignou o Ministro Celso de Mello na apreciação da ADI nº 1.075/DF-MC, "encerra uma cláusula aberta, (...), reclamando que os tribunais (...) procedam à avaliação dos excessos eventualmente praticados pelo Estado, tendo em consideração as limitações que derivam do princípio da proporcionalidade".

5. Considerando a ausência de lei complementar federal tratando do assunto, o Supremo Tribunal Federal fixou, em tese conciliadora e com base na proporcionalidade, na razoabilidade, na segurança jurídica e nº grau de compromisso dos sujeitos passivos com o compliance tributário, as limitações quantitativas e qualitativas à multa tributária por descumprimento de dever instrumental aplicada isoladamente e estipulada em percentual.

IV. DISPOSITIVO E TESE

6. Desistência do recurso extraordinário homologada.

Tese de julgamento:

"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".

DOCUMENTO VALIDADO

O entendimento firmado em sede de Repercussão Geral é vinculante aos membros deste Conselho, nos termos do art. 98 do RICARF

> Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.
>
> Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:
>
> I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou II - fundamente crédito tributário objeto de:
>
> a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
>
> b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

Entretanto, a leitura da íntegra do voto condutor do Acórdão permite-nos constatar que um ponto de divergência entre os ministros foi a abrangência do termo "multa isolada". O voto do Ministro Cristiano Zanin manifesta sua divergência com relação à inclusão das multas por insuficiência no recolhimento de estimativas no escopo da tese firmada. Vejamos:

> Embora as multas isoladas estejam muito identificadas com o descumprimento de obrigações acessórias, elas costumam ser aplicadas também em outros contextos no âmbito do direito tributário. Robson Maia Lins e Maria Ângela Lopes Paulino Padilha 3 explicam:
>
> > 'A expressão multa isolada é utilizada para designar fenômenos jurídicos distintos. Dentre as diferentes perspectivas semânticas, a mais empregada faz referência às penalidades previstas no ordenamento jurídico para o descumprimento de deveres instrumentais pelo sujeito passivo. O legislador federal também denomina de multa isolada as penalidades aplicadas ao contribuinte diante de compensações não homologadas, não declaradas e de ressarcimento indevido, consoante preceitua o art. 18 da Lei 10.833/2003 e o art. 74 da Lei 9.430/1996, e na hipótese de não recolhimento mensal por estimativa de IRPJ e CSLL na forma prevista no art. 44, II, também da Lei 9.430/1996.
> >
> > Diante da variedade de situações sancionadas com multas lançadas isoladamente, cumpre enfatizar que o objeto deste Tema de Repercussão Geral n. 487, fixado em manifestação do Plenário de 07 de outubro de 2011, restringe-se à "multa isolada por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental".
>
> **Já estariam, portanto, fora do escopo deste julgamento as multas isoladas como as referidas na citação doutrinária acima** (art. 18 da Lei 10.833/2003 e art. 44, II,

DOCUMENTO VALIDADO

da Lei 9.430/1996 4), **que não se referem a deveres instrumentais exigidos do contribuinte.**

O Voto condutor do Acórdão, do Ministro Dias Tóffoli, passou por complementos conciliatórios em virtude dos apontamentos feitos especialmente pelo Ministro Cristiano Zanin, como se verifica do excerto a seguir:

> COMPLEMENTO AO VOTO
>
> O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:
>
> Senhor Presidente, Três correntes foram formadas no julgamento do mérito.
>
> Proponho uma tese conciliadora.
>
> Em primeiro lugar, faço ligeiro ajuste de redação no item 1, deixando-o mais claro.
>
> Em segundo lugar, excluo o limite adicional de 0,5% ou 1% no caso de inexistência de crédito ou de tributo vinculado, que constava do final do item 2 da tese que eu sugeri. Como pontuou o Ministro Cristiano Zanin, pode haver dificuldades na aplicação prática desse limite em certos casos.
>
> **Em terceiro lugar, acrescento o item 4 na tese, para afastar os limites propostos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras.**
>
> Quanto a esse ponto, destaco que a demanda, desde a origem, passou ao largo das multas aduaneiras, as quais têm particularidades e, geralmente, grande conexão com o controle do tráfego internacional de mercadorias ou a regularidade do serviço aduaneiro.
>
> Não seria razoável, portanto, que essas multas ficassem sujeitas às limitações que vierem a ser estabelecidas no julgamento do presente tema de repercussão geral. Aliás, essa foi uma das preocupações demonstradas, em memorial de julho de 2025, pela Fazenda Nacional, que pede que sejam excluídas da tese as multas aduaneiras.
>
> Além disso, **as infrações de natureza predominantemente administrativa merecem análise própria quanto à razoabilidade e à proporcionalidade das sanções. Nesse sentido: ADI nº 3.465/DF, de cujo acórdão fui designado redator, a qual tratou de multa isolada no contexto da produção de biodiesel.**
>
> Proponho, assim, a seguinte tese conciliadora:

A tese firmada, portanto, passou pelo debate da inclusão das multas isoladas por não recolhimento de estimativas, e, ao que tudo indica, renegou a verificação de sua inconstitucionalidade e seus limites a ação específica e individualizada.

De todo modo, não se pode deixar de constatar que, embora tenha-se deixado a multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas ao largo da tese firmada,

DOCUMENTO VALIDADO

entendendo que deve ser apreciada individualizada mente, o Supremo reconheceu a aplicabilidade da consunção entre penalidades no Direito Tributário, o que entendo reforçar a tese por mim encampada.

Pelo exposto, caso vencido quanto à exclusão das subvenções, voto por dar provimento ao Recurso esta parcela, afastando a multa isolada.

4 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah

VOTO VENCEDOR

Marcelo Antonio Biancardi, redator designado

1 DELIMITAÇÃO DA DIVERGÊNCIA

O voto vencedor acompanha o Conselheiro Relator quanto ao conhecimento do recurso voluntário, ao afastamento da preliminar de nulidade e o afastamento da multa isolada por não recolhimento de estimativas. A divergência que ensejou a designação deste redator concentrou-se na legitimidade das exclusões efetuadas pela Recorrente na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sob a rubrica de subvenções para investimento decorrentes de isenções e reduções de base de cálculo do ICMS.

A Fiscalização constatou que, nos anos-calendário de 2021 e 2022, a Recorrente excluiu do lucro líquido valores correspondentes à diferença entre o ICMS que seria nominalmente apurado sem os benefícios estaduais e o imposto efetivamente devido nas operações beneficiadas. A acusação não se limitou a questionar a finalidade dos incentivos. Sustentou, sobretudo, que as desonerações não acarretaram ingresso de recursos, redução de obrigação anteriormente constituída nem qualquer outra mutação patrimonial positiva, e que os lançamentos contábeis promovidos para reconhecer simultaneamente uma despesa e uma receita de igual valor se neutralizaram no resultado. Por isso, a posterior exclusão da receita no e-Lalur e no e-Lacs reduziu as bases tributáveis por valor que não as havia acrescido.

DOCUMENTO VALIDADO

O voto vencido considerou suficiente a contabilização efetuada pela Recorrente. Segundo esse entendimento, o impacto no lucro líquido seria equivalente ao que se verificaria caso o ICMS fosse escriturado pelo montante integral e, em contrapartida, se reconhecesse receita de subvenção no valor desonerado. Também reputou indevida a exigência de demonstração de que o benefício não fora repassado ao consumidor mediante redução do preço, por se tratar de requisito não previsto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 nem no Tema Repetitivo nº 1.182 do Superior Tribunal de Justiça.

A solução da controvérsia exige separar três questões que não se confundem: a qualificação legal dos benefícios de ICMS como subvenções para investimento; a existência, no caso concreto, de uma parcela de lucro líquido decorrente da subvenção; e a destinação dessa parcela à reserva de incentivos fiscais. A Lei Complementar nº 160/2017 resolveu a primeira questão, mas não suprimiu as duas seguintes nem alterou a sistemática de determinação do lucro real.

2 A SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL E O ALCANCE DO ART. 30 DA LEI Nº 12.973/2014

Nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, o lucro real corresponde ao lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. A exclusão não constitui dedução autônoma desvinculada da contabilidade. Sua função é neutralizar, para fins fiscais, uma parcela que tenha integrado o lucro líquido ou corrigir outro efeito que a lei expressamente determine. A estrutura reproduzida pelos arts. 260 e 261 do RIR/2018 pressupõe, portanto, correspondência entre o elemento reconhecido na apuração contábil e o ajuste lançado no e-Lalur e no e-Lacs.

O art. 30 da Lei nº 12.973/2014, na redação aplicável aos fatos geradores, determinava que as subvenções para investimento não seriam computadas na determinação do lucro real, desde que registradas na reserva de lucros prevista no art. 195-A da Lei nº 6.404/1976 e observadas as destinações legalmente admitidas. Ao estabelecer que tais valores não seriam computados, o dispositivo não criou uma dedução presumida. Referiu-se à neutralização fiscal da parcela de lucro que, por decorrer de subvenção governamental, tivesse sido reconhecida contabilmente e que, sem o ajuste, integraria a base tributável.

Essa conclusão também decorre do art. 195-A da Lei nº 6.404/1976. A reserva de incentivos fiscais pode ser constituída com a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimento. A norma societária exige vínculo de origem entre a parcela do lucro e a subvenção. A mera transferência de lucros operacionais acumulados para uma conta intitulada reserva de incentivos fiscais não transforma a fonte desses lucros nem supre a inexistência de resultado produzido pela subvenção.

A Lei Complementar nº 160/2017 acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014. O § 4º estabeleceu que os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento e vedou a exigência de requisitos ou condições não previstos no próprio artigo. A inovação legislativa eliminou, para os benefícios de ICMS, a antiga controvérsia entre subvenções para custeio e para investimento e dispensou a demonstração de sincronismo entre a outorga estatal e um projeto específico de implantação ou expansão. Não modificou, porém, o conceito de lucro real, não criou uma receita inexistente e não autorizou que se retirasse da base tributável uma grandeza que nunca compôs o lucro líquido.

Há, assim, diferença entre qualificação e quantificação. O § 4º resolve a qualificação jurídica do incentivo de ICMS para os fins do art. 30. A quantificação da parcela passível de exclusão continua dependente da existência de acréscimo patrimonial refletido no resultado e de sua mensuração segundo a legislação societária e as normas contábeis. A ficção legal incide sobre a natureza do benefício, não sobre a ocorrência de um fato contábil nem sobre o valor do lucro líquido.

O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4/2024 não cria esse pressuposto. Apenas explicita consequência já inerente ao regime do lucro real. Seus arts. 2º a 4º registram que o art. 30 possui natureza de ajuste de exclusão ao lucro líquido e que, também em relação aos benefícios de ICMS, a exclusão deve corresponder ao acréscimo patrimonial proporcionado à pessoa jurídica. A ausência desse acréscimo impede o ajuste para evitar redução indevida da base. O ato administrativo, portanto, serve como confirmação interpretativa de conclusão extraída diretamente do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e do art. 195-A da Lei nº 6.404/1976.

3 O TEMA REPETITIVO Nº 1.182 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar os Recursos Especiais nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158/SC, fixou três teses no Tema Repetitivo nº 1.182. A primeira assentou a impossibilidade de excluir os benefícios fiscais de ICMS, como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção e diferimento, salvo quando atendidos os requisitos do art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e do art. 30 da Lei nº 12.973/2014. A segunda dispensou a demonstração de que a concessão ocorreu como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. A terceira preservou o poder de fiscalização e de lançamento quando os valores oriundos do benefício fossem utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento.

O item 2 impede que a Administração condicione a exclusão à prova de que a norma estadual foi editada para estimular a implantação ou a expansão de determinado empreendimento. Não se extrai desse enunciado, contudo, autorização para excluir uma parcela estranha ao lucro líquido. A tese deve ser lida em conjunto com o item 1, cuja regra é a impossibilidade de exclusão e cuja exceção depende do atendimento aos requisitos legais. A decisão repetitiva não afastou a mecânica de apuração do lucro real nem afirmou que todo

DOCUMENTO VALIDADO

benefício estadual produz, por si só e no mesmo montante nominal, receita tributável a ser neutralizada.

Essa leitura é confirmada pelas razões de decidir dos julgados representativos. No REsp nº 1.968.755/PR, expressamente considerado durante a formação do Tema nº 1.182, a Segunda Turma distinguiu o crédito presumido dos benefícios negativos porque, nestes últimos, o contribuinte pretendia excluir valores que jamais estiveram nas bases do IRPJ e da CSLL. No julgamento repetitivo, o STJ determinou o retorno dos processos à origem para verificação do cumprimento dos requisitos legais. Se o simples enquadramento formal do benefício de ICMS e a constituição nominal da reserva bastassem, essa verificação seria desnecessária.

Também não procede a invocação do pacto federativo como fundamento suficiente para a exclusão. O próprio item 1 do Tema nº 1.182 afastou, para isenção, redução de base de cálculo, redução de alíquota e diferimento, a aplicação do entendimento firmado no EREsp nº 1.517.492/PR acerca do crédito presumido de ICMS. A União não está capturando benefício estadual ao tributar o lucro efetivamente produzido pela atividade empresarial. Em sentido inverso, a exclusão automática de valor que não integrou o lucro líquido permitiria que uma desoneração estadual reduzisse diretamente as bases de tributos federais, efeito equivalente a uma isenção heterônoma.

O voto vencido tem razão ao afirmar que a formação do preço não deve ser convertida em requisito adicional. A divergência não exige que a Recorrente demonstre que preservou o preço anterior, nem que prove que a desoneração não foi transferida ao adquirente. A composição do preço é juridicamente irrelevante para o ponto decisivo. Se a empresa reduzir o preço, não haverá acréscimo de receita. Se conservar o preço ou ampliar sua margem, o eventual incremento decorrerá da receita de venda paga pelo cliente e integrará o resultado operacional, não de transferência patrimonial efetuada pelo Estado. Em nenhuma das hipóteses a política comercial, por si só, transforma em receita de subvenção o imposto que nunca se tornou devido.

O requisito examinado não é, portanto, o não repasse econômico do benefício, mas a existência de uma parcela contabilmente reconhecida, originada de relação jurídica de subvenção e efetivamente incorporada ao lucro líquido. Trata-se de pressuposto do próprio ajuste de exclusão, e não de condição acrescida ao art. 30.

4 A DIFERENÇA ENTRE BENEFÍCIOS POSITIVOS E BENEFÍCIOS NEGATIVOS

A declaração de voto do Conselheiro Sérgio Magalhães Lima no Acórdão nº 1302-007.647, de 16 de dezembro 2025, sistematizou a matéria em três possíveis interpretações. A terceira, adotada como razão de decidir neste voto, condiciona a exclusão à existência de benefício positivo, entendido como efetivo acréscimo patrimonial, sem restabelecer a exigência de prova de que a lei estadual tenha sido editada como estímulo à implantação ou expansão.

DOCUMENTO VALIDADO

Conforme registrado naquele precedente, os benefícios negativos, em sua conformação ordinária, representam abstenção de cobrança pelo Estado. A obrigação tributária nasce no montante resultante da isenção ou da redução de base de cálculo. A diferença entre esse valor e aquele que seria devido na ausência da norma de desoneração não ingressa no caixa, não constitui crédito contra o Estado e não reduz passivo anteriormente reconhecido. Não há, nessa diferença hipotética, receita a ser retirada do lucro real.

Isso não significa afirmar que isenções e reduções de base de cálculo jamais possam estar abrangidas pelo art. 30, conclusão incompatível com o próprio Tema nº 1.182. Significa que a técnica de concessão do benefício não dispensa a demonstração de seus efeitos concretos. Se determinada relação jurídica produzir um crédito, a entrega de recurso, a extinção de obrigação já constituída ou outra vantagem positiva mensurável que transite pelo resultado, a parcela correspondente poderá ser examinada à luz do art. 30. O que não se admite é presumir receita no valor de tributo que nunca incidiu ou jamais se tornou exigível.

O Acórdão nº 1102-002.029, de 26 de maio de 2026, com voto vencedor do Conselheiro Fernando Beltcher da Silva, adotou a mesma distinção. Ao transcrever fundamentos do STJ, ressaltou que, enquanto o crédito presumido pode representar ingresso de receita nova, nos demais benefícios a obrigação de pagamento deixa de existir ou nasce reduzida. Por isso, registrou expressamente que "os registros contábeis se prestam a reportar fatos, não a criá-los ou a alterar a natureza de um incentivo". O precedente concluiu que o reconhecimento de despesa de ICMS juridicamente inexistente, compensado por receita fictícia de igual valor, não autoriza posterior exclusão na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

No mesmo sentido, o Acórdão nº 1401-007.536, de 31 de julho de 2025, assentou que lançamentos simultâneos em contas de resultado, um a débito e outro a crédito, não produzem mutação patrimonial. Ao examinar a escrituração ali controvertida, o voto condutor consignou que "a forma dos lançamentos efetuados [...] produz os mesmos efeitos [...], quais sejam: nenhuma mutação/alteração patrimonial". A decisão observou que, depois de apurar lucro contábil não afetado pela suposta receita, o contribuinte não pode excluir isoladamente o lançamento credor e conservar como dedutível o lançamento devedor igualmente destituído de fato econômico. Embora os casos possuam particularidades próprias, essa razão de decidir coincide precisamente com o problema contábil verificado nos presentes autos.

Os três julgados administrativos convergem no ponto central. A equiparação estabelecida pela Lei Complementar nº 160/2017 não é um cheque em branco para criar dedução extracontábil. A vantagem fiscal estadual deve produzir uma parcela identificável de acréscimo patrimonial e integrar o resultado antes de ser neutralizada no lucro real. Sem essa sequência, a exclusão não elimina tributação incidente sobre a subvenção; reduz o lucro ordinário da atividade empresarial.

DOCUMENTO VALIDADO

5 A CONTABILIZAÇÃO EFETUADA PELA RECORRENTE

O próprio acórdão recorrido descreveu a sistemática utilizada. Nas vendas, a Recorrente debitou duplicatas a receber e creditou receita de vendas. Quanto ao ICMS, reconheceu como obrigação apenas o imposto efetivamente devido depois da redução de base de cálculo ou nada registrou quando a operação estava integralmente isenta. Ao final de cada mês, contabilizou o valor correspondente ao ICMS dispensado mediante lançamento em conta de resultado de ICMS, com contrapartida em conta redutora de deduções de vendas intitulada subvenção de ICMS.

O segundo lançamento não retrata obrigação tributária. O Estado jamais exigiu o ICMS calculado sem a isenção ou sem a redução. A Recorrente não suportou a correspondente despesa, não recebeu crédito estatal e não teve passivo perdoado. Foram criadas, para fins de apresentação contábil, uma despesa hipotética e uma receita de igual valor. Como os lançamentos se anulam, o resultado líquido permanece exatamente igual ao que decorreria da contabilização apenas do ICMS efetivamente devido.

Um exemplo numérico evidencia o efeito. Considere-se, apenas para ilustração, venda de 100 unidades monetárias, ICMS nominal de 10 e imposto efetivamente devido de 5 depois do benefício. O fato econômico produz receita de 100 e dedução efetiva de 5, resultando em 95 antes dos demais custos e despesas. Se forem acrescidas uma despesa hipotética de 5 e uma receita denominada subvenção também de 5, o resultado permanece 95. A exclusão isolada dessa receita no e-Lalur, sem a adição da despesa correspondente, reduz o lucro real para 90. A desoneração estadual de 5 passa a produzir redução federal adicional de 5, embora jamais tenha elevado o lucro líquido.

Não se trata de mera diferença de forma contábil. Caso o ICMS integral fosse juridicamente devido e reconhecido como obrigação, com posterior concessão de crédito ou extinção parcial do passivo pelo Estado, haveria dois fatos reais: a despesa integral e a vantagem positiva que a neutralizaria. No caso concreto, a obrigação já nasceu reduzida ou não nasceu. Não existe despesa integral a confrontar com receita de subvenção. A equivalência postulada pelo voto vencido substitui a realidade jurídica por hipótese contrafactual.

Mesmo que a escrituração adotada pudesse ser utilizada para fins gerenciais ou de evidenciação, seus dois componentes teriam de receber tratamento fiscal simétrico. Se a receita ficta fosse excluída, a despesa igualmente ficta deveria ser adicionada, restabelecendo o lucro real correspondente ao resultado econômico. O procedimento efetivamente adotado selecionou apenas o lado favorável do lançamento neutro: preservou a redução produzida pelo débito e excluiu o crédito correspondente. É essa assimetria, e não a nomenclatura das contas, que tornou indevido o ajuste.

O Acórdão nº 1302-007.647 descreveu mecanismo idêntico como registro de despesa e receita de mesmo valor, sem alteração patrimonial, seguido da exclusão unilateral da suposta receita. A declaração de voto do Conselheiro Sérgio Magalhães Lima assentou

DOCUMENTO VALIDADO

expressamente que “a contabilidade deve refletir a realidade econômica da empresa, e não criar fatos inexistentes para gerar benefícios fiscais”, concluindo que lançamentos desvinculados de acréscimo patrimonial não podem ser utilizados para reduzir a base do IRPJ e da CSLL. O Acórdão nº 1401-007.536 acrescentou que, se a despesa foi criada apenas para controle do benefício, ela deveria ser adicionada às bases de cálculo na mesma medida em que a receita fosse excluída. E o Acórdão nº 1102-002.029 sintetizou a consequência aritmética: valores que se anulam no resultado não podem, no momento fiscal seguinte, converter-se em redução líquida da base imponível.

6 A INAPLICABILIDADE DO CPC 07 COMO FUNDAMENTO PARA A EXCLUSÃO

O Pronunciamento Técnico CPC 07 disciplina o reconhecimento e a divulgação de subvenções e assistências governamentais. A norma contábil não cria benefício tributário nem altera os pressupostos legais do lucro real. Sua aplicação depende, antes de tudo, da existência de assistência governamental que forneça benefício econômico específico a uma entidade ou a grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. O próprio pronunciamento exclui de seu conceito os benefícios proporcionados apenas indiretamente por ações que afetam as condições comerciais gerais.

O Acórdão nº 1102-002.029 examinou detidamente o CPC 07 e observou que os itens 38D e 38E, por vezes invocados para justificar o registro do imposto integral como se devido fosse, tratam especificamente de redução ou isenção do imposto sobre a renda em área incentivada, concedida por prazo determinado e sob condições previstas em legislação própria. Não se pode transportar automaticamente esse procedimento para isenções gerais e reduções de base de cálculo do ICMS, cuja obrigação já nasce pelo valor reduzido.

O mesmo precedente consignou que, na ausência de fato econômico-financeiro, nenhum lançamento em conta de resultado é necessário. Eventual interesse em demonstrar os efeitos estimados das desonerações pode ser atendido por notas explicativas ou pelo relatório da administração, sem criar despesa inexigível e receita sem lastro. Ainda que uma norma contábil autorizasse determinada forma de evidenciação, ela não tornaria o lançamento oponível ao Fisco para produzir exclusão que a legislação tributária não prevê.

O Acórdão nº 1401-007.536 chegou à conclusão convergente ao destacar que a aplicação do CPC 07 pressupõe subvenção governamental efetiva e razoavelmente mensurável, relacionada a condições ou critérios que permitam distingui-la das transações comerciais ordinárias. A escrituração não tem força constitutiva do direito material. Primeiro deve existir a subvenção e seu efeito patrimonial; somente depois surge o dever de registrá-los adequadamente.

No caso da recorrente, a contabilização apenas tornou visível uma grandeza hipotética. Como a receita e a despesa lançadas se neutralizaram, não houve parcela líquida do

DOCUMENTO VALIDADO

resultado decorrente da subvenção. O CPC 07 não autoriza que um dos lados desse lançamento seja desconsiderado somente na apuração fiscal.

7 A RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS

A recorrente afirma ter destinado os valores a conta específica de reserva de lucros e não ter distribuído a parcela aos sócios. A constituição formal da reserva é condição relevante, mas não antecede logicamente a existência do lucro que lhe dá suporte. O art. 195-A da Lei nº 6.404/1976 refere-se à parcela do lucro líquido decorrente de subvenções governamentais. O art. 30 da Lei nº 12.973/2014, por sua vez, condiciona a neutralidade fiscal ao registro dessa mesma parcela em reserva.

Quando a suposta receita não afetou o lucro líquido, o valor levado à reserva provém dos resultados ordinários da atividade. A denominação contábil da conta de patrimônio líquido não altera essa origem. A reserva não sana a inexistência do acréscimo patrimonial, assim como não transforma receita de vendas em recurso transferido pelo Estado.

O item 3 do Tema nº 1.182 preserva a fiscalização da destinação dos valores oriundos do benefício. Essa etapa de controle pressupõe que existam valores oriundos de uma subvenção. Se a reserva foi formada com lucro operacional porque os lançamentos de despesa e receita se anularam, o requisito antecedente não foi atendido. Não basta demonstrar que determinada quantia permaneceu indisponível aos sócios; é necessário comprovar que a quantia reservada corresponde à parcela do lucro produzida pelo benefício que se pretende excluir.

O Acórdão nº 1102-002.029 foi expresso ao afirmar que o que se leva à reserva, em situação equivalente, é parcela do lucro resultante das atividades usuais, e não de subvenção. O Acórdão nº 1401-007.536 igualmente assentou que a transferência de lucros acumulados para conta intitulada reserva de subvenção apenas confere aparência formal ao cumprimento do art. 30 quando não há lastro em mutação patrimonial decorrente do incentivo. Esses fundamentos são aplicáveis ao presente processo.

8 APLICAÇÃO AO CASO CONCRETO

A manutenção da autuação não se funda na mera generalidade dos benefícios nem na presunção de que tenham sido repassados ao consumidor. A generalidade das normas estaduais apenas corrobora, no contexto probatório, a inexistência de transferência individualizada, crédito ou obrigação previamente constituída. O fundamento determinante é outro: a Recorrente não demonstrou que as isenções e reduções de base de cálculo geraram acréscimo patrimonial que integrou o lucro líquido e pudesse ser objeto de exclusão.

Os registros apresentados confirmam a acusação. A conta credora denominada subvenção teve contrapartida em débito de igual valor relativo a ICMS que não era juridicamente

DOCUMENTO VALIDADO

devido. O conjunto dos lançamentos não alterou o resultado. A exclusão subsequente, desacompanhada de adição simétrica, atingiu lucro operacional formado pelas vendas e produziu uma dedução não prevista em lei.

A conclusão não exige que se qualifique a conduta como fraude nem que se atribua intenção específica à Recorrente. A controvérsia jurídica sobre o alcance da Lei Complementar nº 160/2017 pode explicar a metodologia utilizada, mas não modifica seus efeitos objetivos. Para a manutenção da glosa basta constatar que o ajuste de exclusão não possuía correspondência em parcela integrante do lucro líquido.

O precedente favorável indicado no voto vencido, Acórdão nº 1102-001.681, não possui efeito vinculante e parte de compreensão contábil que não se adota. A equiparação entre a obrigação de ICMS efetivamente reduzida e uma operação hipotética em que o imposto integral seria devido, seguido de receita compensatória, desconsidera a realidade jurídica do tributo estadual e a mecânica do lucro real. Em direção oposta, os Acórdãos nº 1302-007.647, nº 1401-007.536 e nº 1102-002.029 enfrentaram diretamente a neutralidade dos lançamentos e reconheceram que a exclusão unilateral produz redução artificial da base tributável.

À vista da ausência de acréscimo patrimonial, da neutralidade dos lançamentos no resultado e da falta de correspondência entre a reserva constituída e lucro efetivamente decorrente de subvenção, as exclusões efetuadas nos anos-calendário de 2021 e 2022 não encontram amparo no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. A glosa do IRPJ deve, por isso, ser mantida. Como a exigência da CSLL decorre dos mesmos fatos e se submete ao art. 50 da Lei nº 12.973/2014, igual solução se aplica ao lançamento reflexo.

9 DISPOSITIVO

Diante do exposto, o voto é por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar-lhe parcial provimento exclusivamente para afastar as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais, mantendo-se as glosas das exclusões relativas às supostas subvenções para investimento, os lançamentos de IRPJ e CSLL delas decorrentes e as respectivas multas de ofício.

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi

DOCUMENTO VALIDADO