MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**10340.721452/2024-15**
ACÓRDÃO	1402-007.741 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	KATAYAMA ALIMENTOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2021

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. JURISPRUDÊNCIA DO E. STJ. ELEMENTO ESTRANHO À BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

Nos termos dos precedentes firmados pelo E. STJ (EREsp 1.517.492/PR e Tema Repetitivo nº 1.182), o crédito presumido de ICMS é elemento estranho à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não podendo ser inserido na referida base imponível, independentemente do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário cancelando integralmente os lançamentos.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rafael Zedral, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Ricardo Piza Di Giovanni, Alexandre Iabrudi Catunda (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Sandro de Vargas Serpa.

Original

DOCUMENTO VALIDADO

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 101-029.306, pela 9ª Turma/DRJ01 que julgou procedente em parte a impugnação, para reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%, mantendo-se integralmente o restante do crédito tributário em litígio.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

> "Trata-se de impugnação contra lançamento de IRPJ e de CSLL, para os anos de 2021 e 2022, nos valores respectivos de R$ 8.167.265,97 e de 2.961.474,61.
>
> TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL
>
> A fiscalização esclarece que o procedimento fiscal teve como objetivo verificar o cumprimento das obrigações tributárias em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, dos anos de 2021 e 2022, especialmente no que tange à exclusão indevida na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL de supostas subvenções governamentais que, conforme detalhado ao longo do TVF, não foram recebidas, tratando-se de meras isenções e redução de base de cálculo do ICMS concedidas em caráter geral pelo estado.
>
> Nas verificações efetuadas durante o procedimento fiscal, foi constatado que a contribuinte excluiu de forma indevida, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, subvenções para investimento inexistentes, que somaram, nos anos 2021 e 2022, o valor de R$ 102.126.746,90 (cento e dois milhões, cento e vinte e seis mil, setecentos e quarenta e seis reais e noventa centavos), conforme demonstrado abaixo:

Ano-Calendário	Exclusão Indevida de Subvenções para Investimentos Inexistentes
2021	49.989.880,73
2022	52.136.866,17
SOMA	**102.126.746,90**

> A fiscalização afirma que estes valores significativos a título de "Doações e Subvenções para investimentos", correspondentes a Isenções de ICMS concedidos pelo Estado de São Paulo, foram excluídos de
>
> *Dessa forma, a existência de normas estaduais de isenção e/ou redução de ICMS, não configuram subvenções para os contribuintes que realizam a circulação das mercadorias desoneradas. São apenas hipóteses em que o estado, que tem a competência, opta pela não tributação ou por uma tributação reduzida, normalmente atrelado à essencialidade de determinado produto ou setor da economia.*
>
> *(...)*

Portanto, a partir do advento da LC n° 160/2017 os benefícios fiscais de ICMS são considerados Subvenção para Investimento indistintamente. Entretanto, em atendimento ao caput do art. 30, tais subvenções somente poderão ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e CSLL quando forem concedidas pelos Estados e/ou DF como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e sejam registradas em reserva de incentivos fiscais.

Infere-se, dessa forma, que a norma não é autoaplicável, sendo indispensável ato específico do ente concedente que defina os benefícios fiscais concedidos à empresa, de forma individualizada, e os requisitos necessários ao seu gozo, bem como evidencie a intenção do Estado concedente em estimular a implantação e expansão de empreendimento econômico, nos termos do caput do art. 30 da Lei n° 12.973/2014.

(...)

Como veremos na sequência, a fiscalizada simula o recebimento de valores que seriam decorrentes de isenções de ICMS sobre a comercialização de produtos agropecuários, notadamente ovos, como se correspondessem à Subvenções para Investimento efetivamente recebidas e, por conseguinte, dedutíveis nas bases de apuração do IRPJ/CSLL.

Analisando os registros L300 das ECF, ou seja, as contas lançadas na apuração da DRE em 2021 e 2022, verificamos que o contribuinte utilizou-se da conta contábil 3.1.2.02.002 ICMS para registrar despesas (débito) de ICMS. Nessa conta foram registradas a débito as despesas efetivas de ICMS mais o valor de isenções de ICMS que a contribuinte considerou como subvenções para investimento. O valor de subvenção para investimento registrado corresponde ao montante do ICMS que deixou de ser destacado nas notas fiscais em razão da isenção concedida pelo Estado. A contrapartida das despesas com ICMS (efetivas mais subvenções) é lançada na conta 2.1.1.05.001 ICMS a Pagar. Em sequência, para anular o valor do ICMS a pagar (que de fato é inexistente) a contribuinte lança a débito valor idêntico à subvenção na mesma conta - 211.05001 /ICMS a Pagar — em contrapartida a uma receita de subvenção — conta J1.2.02.003 ICMS Subvenção. Na sequência, a título de exemplificação, encontram-se os lançamentos contábeis efetuados em 2021:

(...)

Em 2021 a suposta subvenção para investimento foi registrada com um único lançamento contábil efetuado em 31/12/2021, conforme acima e Razão de fls. 282. A partir de janeiro de 2022, foram efetuados lançamentos com valores mensais, Razão de fls. 283 a 285.

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

Das despesas de ICMS, registradas na conta 3.1.2.02.002 — ICMS, a parcela mais significativa refere-se à despesas fictícias, que seriam devidas caso inexistissem as isenções concedidas pelo poder público. Essa despesa fictícia é neutralizada com um lançamento a crédito no mesmo montante sob a descrição ICMS Subvenção.

Assim, os lançamentos em valores idênticos de despesa contra receita, ambas mapeadas para a conta referencial 3.11.01.01.02.03 - (-) 1CMS da ECF, não resultaram em alteração do resultado contábil da fiscalizada, apenas foram criados de forma fictícia, sem lastro num fato contábil existente, ou seja, na prática, nem a despesa nem a receita existiram. Além dos valores lançados a título de despesa e de receita com resultado contábil igual a zero, a contribuinte também excluiu idênticos valores na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

(...)

Em síntese, as exclusões realizadas no e-Lalur e no e-Lacs são indevidas e fraudulentas, conforme demonstrado na sequência deste Termo.

(...)

Em não havendo acréscimo patrimonial ou incremento no resultado contábil da fiscalizada, qual seria a razão que pudesse justificar a exclusão na apuração do lucro real realizada pela fiscalizada? Que receita estaria excluindo do seu resultado? Ou seja, não há recursos recebidos dos entes estatais a título de benefícios fiscais relativos ao ICMS que tenham aumentado o resultado contábil. Portanto, é evidente que o que a fiscalizada fez foi excluir na apuração do seu lucro real uma parcela (diga-se, considerável) de sua receita operacional obtida com a venda de produtos de sua atividade empresarial normal.

(...)

A seguir listamos algumas características básicas das deduções indevidamente utilizadas pela fiscalizada:

> *1- Não geraram receita na fiscalizada, não havendo nenhuma mutação patrimonial real, ou seja, não originaram ativos ou passivos na contribuinte;*
>
> *2- Sua escrituração contábil serviu 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;*
>
> *3- O benefício fiscal em questão (isenção), não coincide, de forma alguma, com aqueles concedidos a título de Crédito Presumido de ICMS.*

DOCUMENTO VALIDADO

As subvenções para investimento pressupõem a existência de uma vantagem econômica de natureza fiscal, ou seja, através de uma norma tributária são concedidas vantagens ao contribuinte que resultam em acréscimo patrimonial, tais como crédito presumido, estorno de débitos, entre outros. Isenções do ICMS, que resultam em redução de preço, beneficiando o consumidor final, não resultam em ganhos de natureza fiscal para quem comercializa a mercadoria.

(...)

As subvenções somente poderão ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e CSLL quando forem concedidas pelos Estados e/ou DF como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e sejam registradas em reserva de incentivos fiscais.

Portanto, é indispensável ato específico do ente concedente que defina os benefícios fiscais concedidos à empresa, de forma individualizada, e os requisitos necessários ao seu gozo, bem como evidencie a intenção do Estado concedente em estimular a implantação e expansão de empreendimento econômico, nos termos do caput do art. 30 da Lei n° 12.973/2014.

Sendo assim, a indedutibilidade ou fruição dos benefícios deriva do caput do art. 30 supracitado. As irregularidades que no caso da fiscalizada não permitem a exclusão nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos valores escriturados pela empresa a título de subvenções, com origem em isenções do ICMS, são as seguintes:

> *1- As isenções 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 a consumidor final, de forma geral e irrestrita, visando reduzir o preço dos produtos agropecuários;*
>
> *2- As isenções de ICMS 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 circulou, sob qualquer forma de ativo da empresa;*
>
> *3- Benefícios concedidos indistintamente a todos os contribuintes, em caráter geral, de modo objetivo, sem nenhuma exigência para a obtenção do benefício, não são considerados assistências governamentais e, por consequência, não são subvenções governamentais.*
>
> *4- O ônus do ICMS na venda de mercadorias é suportado pelo consumidor final, ou adquirente da mercadoria, que não pode*

DOCUMENTO VALIDADO

> *recuperar o valor do tributo pago. As isenções de ICMS beneficiam diretamente este adquirente. Para a empresa vendedora, que seria mera depositária do ICMS, não há qualquer alteração no seu lucro ou patrimônio, já que deixou de cobrar e repassar o ICMS que seria cobrado do adquirente da mercadoria.*
>
> *(...)*

No período de apuração de 01/01/2022 a 30/11/2022, foi apurado lucro real e base de cálculo da CSLL sujeitos à tributação. Os valores do IRPJ e da CSLL apurados, conforme tabela abaixo, estão sendo exigidos através do presente lançamento, acrescidos da multa de oficio e dos juros de mora.

Período de apuração	**01/01/2022 a 30/11/2022**	**01/01/2022 a 30/11/2022**
Tributo	IRPJ	CSLL
Valor lançado em R$	3.042.718,87	1.103.298,79

Da multa isolada sobre as estimativas mensais do IRPJ e da CSLL Considerando-se as infrações anteriormente relatadas, verificou-se que, para o mês de novembro do ano de 2022, a KATAYAIVIA ALIMENTOS LTDA deixou de recolher aos cofres públicos valores relativos a antecipações obrigatórias do IRPJ e da CSLL quando calculadas sobre o balancete de suspensão/redução ajustado pelas infrações, o que acarreta a aplicação da multa isolada por recolhimento a menor, prevista no inciso II, alínea "b", do art. 44, da Lei n° 9.430/96, com redação dada pela Lei n° 11.488/07.

A apuração do valor devido a título de multa isolada, especificamente em relação às infrações aqui relatadas, consta da planilha denominada Anexo II — Multa isolada sobre Estimativas Mensais do IRPJ e CSLL, integrante deste Termo de Verificação de Infração, que contém as pastas IRPJ 2022 e CSLL 2022. Na planilha constam as bases de cálculo (BC) e as Apurações Mensais do IRPJ e da CSLL apuradas pela Fiscalizada nos Livros e-Lalur e e-Lacs do ano-calendário de 2022, que serviram de base para apuração das multas isoladas.

Da Multa de Ofício

A fiscalização afirma que ficou demonstrado que houve uma simulação contábil detalhadamente descrita no TVF. Trata-se de registros contábeis relacionados a fluxos e mutações patrimoniais inexistentes, fictos, efetuados exclusivamente para deduções indevidas nas Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL e por essas razões foram aplicadas multas de ofício qualificadas no percentual de 100% (cem por cento), conforme previsão contida no inciso I e § 1° inciso VI, do art. 44 da Lei n° 9.430/96, com redação dada pela Lei n° 11.488/2007 e Lei n° 14.689/2023.

> *Constatou-se que houve simulação (art. 167 do CC) e, sob o ponto de vista tributário, as práticas do sujeito passivo enquadram-se como sonegação e fraude, segundo disposições dos artigos 71 e 72 da Lei n° 4.502/64.*

DOCUMENTO VALIDADO

Da Representação Fiscal para Fins Penais

Afirma-se também que os fatos descritos no TVF configuram, em tese, crime contra a ordem tributária conforme definição contida na Lei n° 8.137/90.

Da Responsabilidade Solidária

A empresa KATAYAMA AGRONEGÓCIOS LTDA é responsabilizada solidariamente devido aos seguintes fundamentos.

Em 30/11/2022, a fiscalizada sofreu Cisão parcial tendo parcela (61,65%) do seu patrimônio incorporado pela empresa já existente KATAYAIV1A AGRONEGÓCIOS LTDA, CNPJ 37.176.287/0001-15.

(...)

Vê-se, portanto, que a pessoa jurídica que incorporou parcela do patrimônio de outra em função de uma cisão parcial é responsável solidariamente pelos tributos devidos pela pessoa jurídica cindida até a data da cisão.

No presente caso, o crédito tributário que está sendo constituído refere-se ao fato gerador ocorrido por ocasião da Cisão, em 30/11/2022, e por esse motivo a sucessora, a seguir identificada, que incorporou, por cisão parcial, parcela do patrimônio da fiscalizada deve constar como responsável pelo crédito tributário ora constituído:

- KATAYAMA AGRONEGÓCIOS LTDA, CNPJ 37.176.287/0001-15, localizada no seguinte endereço: Via de Acesso Guararapes A Rodovia Marechal Rondon S/N, KM 02, Zona Rural, Guararapes/SP.

IMPUGNAÇÃO

A empresa afirma que o auto de infração não deve prosperar, uma vez que a interpretação da autoridade fiscal contraria diretamente os incisos I e II do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a Lei Complementar nº 160/2017, e a orientação vinculante do STJ, estabelecida no julgamento do Tema 1.182 dos recursos repetitivos.

3. NO MÉRITO - DA IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO

3.1 – QUANTO AO PARADIGMA DO STJ:

Da necessidade de observância dos Recursos Especiais n. 1945110/RS e 1987158 (Tema 1.182 do STJ), sob pena de ofensa ao sobreprincípio da segurança jurídica, ao microssistema de precedentes, aos incisos I e II do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 c/c a Lei Complementar n. 160/2017, e aos objetivos concorrentes da federação.

(...)Ocorre que, apesar da publicação do acórdão paradigma com desfecho favorável aos contribuintes, observa-se que, no presente caso, a autoridade fiscal se recusa, de forma deliberada, a aceitar a tese adotada naquele precedente vinculante. Em vez disso, tenta rediscutir a possibilidade de

DOCUMENTO VALIDADO

Original

exclusão das isenções da apuração do lucro real, de maneira inoportuna, conforme se nota de alguns trechos do Termo de Verificação Fiscal (TVF):

(...)

Entretanto, não há fundamento para irresignação.

Primeiro, porque a União Federal não poderia tentar rediscutir o mérito dos REsp n. 1945110/RS e n. REsp 1987158 (tema 1.182 do STJ) no âmbito do processo administrativo, já que qualquer irresignação quanto à conclusão do julgamento deveria ter sido apresentada, oportunamente, nos tribunais superiores.

Segundo, porque a análise do histórico do tema e do precedente do STJ não deixa dúvidas quanto ao desfeche favorável aos contribuintes.

(...)

Neste segundo precedente vinculante, o STJ ampliou o entendimento adotado no EREsp 1.517.492 para também autorizar a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS não qualificados como crédito presumido do imposto – "grandezas negativas", tais como isenção, redução de base de cálculo, diferimento, entre outros, da apuração do lucro real, desde que demonstrado o cumprimento da regra estabelecida no artigo 10 da Lei Complementar 160/2017 e no artigo 30 da Lei 12.973/14, qual seja, a constituição da reserva de lucros, que foi incontroversamente cumprida no caso dos autos.

(...)

Portanto, sem mais delongadas, é absolutamente inoportuna e improcedente a rediscussão do mérito do paradigma, uma vez que as isenções, qualificadas pelo STJ como grandezas negativas, são passíveis de dedução do lucro real, conforme realizado pela impugnante. De modo que as regras da hermenêutica jurídica e do microssistema de valorização de precedentes, aglutinadas no sobreprincípio da segurança jurídica, devem orientar a aplicação da mesma razão de decidir ao caso dos autos, sob pena de a não aplicação dos paradigmas violar o art. 10, o § 1º do art. 489, o § 1º do art. 927 e os incisos I, "b" e II do art. 1.030, todos do CPC, bem como o art. 19, VI, "a" da Lei 10.522/2002 e o inciso XXXVI do art. 5º da CRFB..

Ademais, fato é que a tributação da isenção também é indevida por incorrer em inconstitucionalidade decorrente da ofensa aos objetivos concorrentes da federação.

(...)

Diante disso, seja pela aplicação do tema 1.182 do STJ ao caso dos autos, ou pela inconstitucionalidade destacada, merece ser cancelado o auto de infração impugnado, bem como o crédito nele lastreado.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

3.2 – QUANTO A EXIGÊNCIA DE ATO CONCESSIVO INDIVIDUALIZADO:

Da indevida distinção entre desoneração e isenção e da ausência de fundamento legal para exigência de ato concessivo específico – Violação ao tema 1.182 do STJ e ao princípio da legalidade (Art. 5º, II, e 150, I, da CRFB, c/c Art. 97 do CTN)Na parte em que supostamente admite a aplicação do Tema 1.182 dos repetitivos ao caso dos autos, o TVF sugere que é indevida a exclusão da subvenção usufruída pela impugnante da apuração do lucro real, por se tratar de mera isenção concedida em caráter geral pelo Estado de São Paulo, qualificada como espécie de "desoneração fiscal".

Segundo a autoridade fiscal, mesmo após o advento da LC n° 160/2017, os benefícios fiscais de ICMS não são automaticamente dedutíveis na apuração do lucro real, sendo indispensável um ato específico do ente concedente que defina os benefícios fiscais concedidos, os requisitos necessários ao seu gozo, bem como evidencie a intenção do estado concedente em estimular a implantação e expansão de empreendimentos econômicos, nos supostos termos do caput do art. 30 da Lei n° 12.973/2014 e do entendimento adotado pelo STJ no julgamento do Tema 1.182 dos recursos repetitivos.

No entanto, estas alegações também são absolutamente improcedentes.

Primeiro, porque a distinção realizada entre os conceitos de "isenção" e "desoneração fiscal", além de despida de qualquer fundamento legal, é tecnicamente imprecisa. A desoneração tributária, como se sabe, é um gênero do qual a imunidade, a isenção, a alíquota zero, a anistia e a redução da base de cálculo são espécies. Na isenção, como no caso dos autos, tem-se uma hipótese em que o legislador infraconstitucional apenas elege um ou mais critérios da norma-padrão de incidência que serão desonerados, conforme a clássica lição de Paulo de Barros Carvalho:

(...)

Depois, a alegação de que os benefícios fiscais de ICMS concedidos em caráter geral, sem a existência de um ato de concessão individual e específico, não se qualificam como subvenção governamental também carece de respaldo legal. De fato, a legislação regulamentar, o EREsp 1.517.492 e o REsp 1.945.110 (Tema 1.182) não estabelecem tal requisito para a classificação do incentivo fiscal como subvenção governamental. A autoridade fiscal, inclusive, não apresenta qualquer fundamento para essa exigência.

Dessa forma, é evidente que a impugnante não pode ser penalizada por supostamente descumprir uma obrigação que não possui respaldo legal, pois tal procedimento configura clara violação ao princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, e no art. 150, I, ambos da CRFB, combinado com o art. 97 do CTN.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Ademais, tão improcedente é o fundamento da autoridade fiscal, que ela própria se contradiz ao afirmar em determinada passagem do TVF (fl. 309)que:

A subvenção governamental tem características próprias, entre as quais a concessão por uma norma estatal de um benefício econômico determinado; quantificado em dinheiro, a um beneficiário específico ou a um conjunto de beneficiários que atendam a critérios estabelecidos Se a subvenção governamental se aplica a um grupo de beneficiários, como no caso dos autos – o setor hortifrutigranjeiro –, é evidente que a alegação da autoridade fiscal de que a subvenção exige um ato concessivo individual não procede, uma vez que não há ato concessivo "coletivo".

(...)

Na parte em que supostamente admite a aplicação do Tema 1.182 dos repetitivos ao caso dos autos, o TVF sugere que é indevida a exclusão da subvenção usufruída pela impugnante da apuração do lucro real, por se tratar de mera isenção concedida em caráter geral pelo Estado de São Paulo, qualificada como espécie de "desoneração fiscal".

Segundo a autoridade fiscal, mesmo após o advento da LC n° 160/2017, os benefícios fiscais de ICMS não são automaticamente dedutíveis na apuração do lucro real, sendo indispensável um ato específico do ente concedente que defina os benefícios fiscais concedidos, os requisitos necessários ao seu gozo, bem como evidencie a intenção do estado concedente em estimular a implantação e expansão de empreendimentos econômicos, nos supostos termos do caput do art. 30 da Lei n° 12.973/2014 e do entendimento adotado pelo STJ no julgamento do Tema 1.182 dos recursos repetitivos.

No entanto, estas alegações também são absolutamente improcedentes.

Primeiro, porque a distinção realizada entre os conceitos de “isenção” e “desoneração fiscal”, além de despida de qualquer fundamento legal, é tecnicamente imprecisa. A desoneração tributária, como se sabe, é um gênero do qual a imunidade, a isenção, a alíquota zero, a anistia e a redução da base de cálculo são espécies. Na isenção, como no caso dos autos, tem-se uma hipótese em que o legislador infraconstitucional apenas elege um ou mais critérios da norma-padrão de incidência que serão desonerados, conforme a clássica lição de Paulo de Barros Carvalho:

(...)

Como se evidencia na transcrição, a isenção fruída pela impugnante se subsome à definição de subvenção proposta pela própria autoridade fiscal e transcrita acima, pois:

i) O benefício econômico é específico para os produtos do setor hortifrutigranjeiro, atendendo à exigência de "Benefício Econômico

Determinado". Não se trata de um benefício concedido de forma indiscriminada a todos os contribuintes, mas sim a um segmento específico do setor;

ii) Foi concedido e formalizado por uma norma estadual especial, qual seja o Decreto nº 45.490/2000;

iii) É economicamente mensurável, correspondendo ao valor do imposto incidente na operação; e iv) Cumpre o objetivo de políticas públicas voltadas para o desenvolvimento econômico do setor hortifrutigranjeiro, a geração de emprego e renda, e o consumo de alimentos saudáveis, conforme detalhado no Ofício GS-CAT nº /2019 do Decreto Estadual nº 64.098/2019 e na Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 787, de 2017 (Docs. Comprobatórios 01 e 02).

Diante desses fundamentos adicionais, é evidente a improcedência do auto de infração, uma vez que não se justifica a alegada distinção entre isenção e desoneração, nem a exigência de um ato concessivo específico e individualizado.

3.3 – QUANTO À ALEGAÇÃO DE UTILIZAÇÃO DO INCENTIVO PARA IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO ECONÔMICO:

Da inobservância dos Recursos Especiais n. 1945110/RS e 1987158 (Tema 1.182 do STJ) e da ofensa à LC n. 160/2017 – Entendimento que anula o efeito da presunção de que todos os incentivos fiscais são espécie de subvenção para investimento(...)Como discutido no tópico 3.1, no julgamento dos REsp n. 1945110/RS e 1987158/SC (Tema 1.182), o STJ fixou três teses tributárias, das quais duas, a segunda e a terceira, são relevantes para o caso em exame, pois tratam especificamente das isenções.

Na segunda tese , já transcrita, o STJ concluiu expressamente que não é necessário demonstrar que o incentivo foi concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Já na terceira, invocando o § 2º do art. 30 da Lei 12.973/14, afirmou que deve ser assegurado ao fisco o direito de, em procedimento fiscalizatório, verificar se os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para fins estranhos à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

(...)

Quanto à utilização do incentivo para garantir a viabilidade econômica dos empreendimentos, tal requisito é atendido com a constituição da reserva de lucros, que assegura que o incentivo será utilizado, obrigatoriamente, para novos investimentos ou para o custeio da operação.

Uma vez constituída a reserva de incentivos, o recurso é necessariamente utilizado para garantir a viabilidade do empreendimento econômico, já que a reserva só pode ser usada para aumento do capital social ou absorção de

DOCUMENTO VALIDADO

prejuízos, conforme determina o §3º do art. 19 do Decreto-Lei n. 1.598/1977 e ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014, vigente à época dos fatos. Veja-se, respectivamente:

(...)

Em vista disso, é absolutamente indevida a exigência de que o resultado do incentivo seja utilizado para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos para que haja exclusão desses valores da apuração do lucro real, já tal exigência afronta a presunção de que todos os benefícios fiscais de ICMS são qualificados como subvenção por expressa vontade política do legislador, e foi expressamente afastada pelo STJ.

3.4 – QUANTO À FORMA DE CONTABILIZAÇÃO DO INCENTIVO E A AUSÊNCIA DE DESTAQUE DO ICMS ISENTO NAS NFEs: Da inobservância ao Decreto n. 8.264/ 2014 e ao CPC 07

(...)

Efetivamente, não há destaque do ICMS isento nas NFEs emitidas pela impugnante. Isso, entretanto, não implica em qualquer irregularidade.

Como se sabe, a emissão das NFEs baseia-se essencialmente na Lei 12.741/2012, no Ajuste Sinief 7/2013 e no Decreto 8.264/2014, que, de modo geral, impõem ao emitente a obrigação de informar na nota fiscal o valor correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais cuja incidência influa na formação do respectivo preço de venda.

Havendo isenção de quaisquer dos tributos incidentes na operação, o § 2º do art. 2º do Decreto n. 8.264/ 2014, determina que o valor da isenção não poderá ser computado na nota fiscal:

> *Art. 2º Nas vendas ao consumidor, a informação, nos documentos fiscais, relativa ao valor aproximado dos tributos federais, estaduais e municipais que influem na formação dos preços de mercadorias e serviços, constará de três resultados segregados para cada ente tributante, que aglutinarão as somas dos valores ou percentuais apurados em cada ente.*
>
> *[...]*
>
> *§ 1º Em relação à estimativa do valor dos tributos referidos no caput, não serão computados valores que tenham sido eximidos por força de imunidades, isenções, reduções e não incidências eventualmente ocorrentes.*

(...)

É a ausência do destaque do ICMS que representa no documento fiscal a existência da subvenção/isenção.

DOCUMENTO VALIDADO

Quanto à questão da contabilização da isenção, é importante destacar que a contabilidade também deve refletir a realidade da operação isenta para assegurar a efetiva conciliação das informações, em conformidade com as orientações do CPC 07.

Por isso, a impugnante lançou o imposto como se não houvesse isenção sobre os produtos comercializados, contabilizando, posteriormente, uma receita na conta 3.1.2.02003 (Subvenção), conforme expressa orientação dos itens 12, 15 e 38 do CPC 07:

(...)

Nos termos do CPC 07, a contabilização da subvenção não pode ser reconhecida de forma líquida na contabilidade. É necessário o registro do imposto como se devido fosse, para haja a contrapartida no patrimônio líquido.

No mesmo sentido, a SRFB, por meio da Solução de Consulta Cosit n. 15/2020, orienta que os benefícios fiscais não devem ser registrados na contabilidade de forma líquida, mas sim contrapostos aos tributos da operação. Veja-se (Doc_Comprobatório005):

21.1.1 A disciplina contábil determina que a receita oriunda da subvenção recebida deve ser contabilizada pelo seu valor total assim que atendidos os requisitos para o seu reconhecimento, havendo uma confrontação com as despesas relacionadas à subvenção, ou seja, consoante o regime de competência, receitas e despesas serão reconhecidos e contrapostos ao longo do período correspondente à vigência da subvenção, não há que se falar em lançamento da receita de forma "líquida" ou compensada;

À vista do exposto, não se pode cogitar qualquer irregularidade nos registros contábeis realizados pela impugnante, nem ausência de lastro documental para a exclusão efetuada, visto que as operações estão estritamente amparadas na lei, nos comitês de pronunciamento contábeis e na própria orientação da Receita Federal do Brasil.

(...)

3.5 – QUANTO À ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE BENEFÍCIO ECONÔMICO:

Da insubsistência da alegação de que a isenção de ICMS seria mera redução de preço que não afetaria o resultado do contribuinte(...)

Consequentemente, é nítido que o entendimento da autoridade fiscal é, em vários aspectos, improcedente, pois: i) a isenção não beneficia o adquirente, mas sim o próprio contribuinte; ii) a diminuição do passivo também implica em receita, justificando a exclusão do lucro real; e iii) nos termos da jurisprudência vinculante do STJ, é justificada e legítima a exclusão desses valores da apuração do lucro real, em cumprimento ao que determina o art.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

30 da Lei n. 12.973/2014 e os arts. 9º e 10 da LC n. 160/2017, bem como à competência constitucional isentiva do Estado-membro.

5. SUBSIDIARIAMENTE

5.1 Da Impossibilidade de aplicação da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL concomitantemente com a multa de ofício Mesmo que, por eventualidade, se admitisse que a autuação seja mantida, é absolutamente indevida a cumulação das multas isolada e de ofício.

(...)

5.2 -AINDA SUBSIDIARIAMENTE –

Da irregularidade da multa de ofício qualificada - 100%

(...)

Nesse contexto, não há qualquer fundamento para a alegação de sonegação pela impugnante, pois não há ocultação de informação que pudesse mascarar a ocorrência do fato gerador.

Além disso, é inconcebível a alegação de que a contribuinte "simulou" a aplicação da subvenção. A autoridade fiscal pode até discordar da qualificação do benefício como subvenção, como fez durante o processo de fiscalização – ainda que suas conclusões sejam improcedentes –, mas jamais poderia imputar à contribuinte a prática gravosa de simulação, já que toda operação realizada teve respaldo legal e jurisprudencial.

Reafirma-se que está amplamente comprovado nos autos que as exclusões das subvenções da apuração do lucro real foram realizadas com base: i) na interpretação vinculante do STJ, conforme os Recursos Especiais nº 1945110/RS e 1987158 (Tema 1.182 do STJ); ii) nos incisos I e II do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, em conjunto com a Lei Complementar nº 160/2017; iii)na opinião legal emitida por escritório de advocacia (fls. 17 e ss.); e iv) na auditoria realizada pela empresa independente PWC do Brasil (fls. 177).

(...)

Diante disto, de rigor o afastamento da multa qualificada de 100%."

Por sua vez, a 9ª Turma/DRJ01 julgou procedente em parte a impugnação para reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%, cuja decisão restou assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2021, 2022

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. ADI RFB nº 4/2024.

De acordo com o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 04 de dezembro de 2024, 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.
>
> MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÕES. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA NÃO VERIFICADA.
>
> A mera divergência de interpretação sobre a legislação tributária não pode ser motivo suficiente, por si só, para a qualificação de multa de ofício.
>
> Impugnação Procedente em Parte
>
> Crédito Tributário Mantido em Parte

Discordando da decisão, as Recorrentes apresentaram recurso voluntário alegando que, embora tenha reconhecido a inexistência de fraude e a regularidade da escrituração contábil, a decisão de piso manteve integralmente o lançamento de IRPJ e CSLL referente aos anos-calendário de 2021 e 2022, limitando-se a reduzir a multa de ofício para o percentual de 75%.

Para tanto argumentou:

> "(...)
>
> 3. INICIALMENTE
>
> Dos pontos superados pela DRJ: reconhecimento da improcedência da exigência de ato concessivo individualizado vinculado à implantação ou expansão de empreendimento econômico e da regularidade na contabilização da subvenção fruída Antes de se proceder à análise do mérito do presente recurso voluntário, é imprescindível destacar alguns pontos que foram apreciados em primeira instância de forma favorável aos recorrentes, a fim de que haja clara delimitação do objeto do recurso.
>
> Pois bem. A autuação, como se viu, foi erigida e fundamentada em algumas premissas:
>
> i) o julgamento dos Recursos Especiais n. 1.945.110/RS e 1.987.158 (Tema 1.182 do STJ) teria sido supostamente desfavorável aos contribuintes, inviabilizando a exclusão das isenções da apuração do lucro real;
>
> ii) as isenções, por representarem mera opção do Estado-membro pela não tributação, supostamente não configurariam vantagem fiscal apta a ser excluída da base de cálculo do lucro real, tratando-se, em verdade, de benefício que repercutiria apenas no preço final ao consumidor;

DOCUMENTO VALIDADO

iii) mesmo admitida a aplicação do Tema 1.182 do STJ, inexistiria ato concessivo específico e individualizado da concessão do benefício e de sua destinação para implantação ou expansão de empreendimento econômico no Estado, o que supostamente afastaria a possibilidade da exclusão pleiteada; e iv) por não haver vantagem econômica de natureza fiscal a ser excluída, a recorrente teria subtraído valores inexistentes da apuração do lucro real, prática que supostamente indicaria a ausência de lastro documental — ou a existência de documentação inidônea —, com contabilização indevida e conduta caracterizadora de sonegação e fraude, por meio de alegada simulação contábil.

Contudo, conforme se demonstrará nos dois subitens a seguir, a partir da análise aprofundada dos fundamentos e das provas apresentadas na impugnação, parte dessas premissas — notadamente os itens "iii" e "iv" — foi devidamente enfrentada, afastada e superada no julgamento proferido pela DRJ, ainda que o desfecho tenha sido apenas parcialmente favorável às recorrentes.

3.1. Do item "iii" – Da superação da alegação de exigência de ato concessivo individualizado para a concessão do benefício fiscal e para a criação ou expansão de empreendimento econômico No que se refere ao item "iii" mencionado no tópico anterior, a 9ª Turma da DRJ01 afastou, de forma expressa, a exigência de ato concessivo individualizado para fins de concessão do benefício fiscal e para a implantação ou expansão de empreendimento econômico, reconhecendo que, no caso em exame, tal suposto requisito carece de fundamentação legal. Destacou-se:

Fl. 588 – [...] Um passo adiante, a fiscalização alega que deveria haver "ato específico do ente concedente que defina os benefícios fiscais concedidos à empresa, de forma individualizada, e os requisitos necessários ao seu gozo, bem como evidencie a intenção do Estado concedente em estimular a implantação e expansão de empreendimento econômico, nos termos do caput do art. 30 da Lei n° 12.973/2014.

[...] Devo concordar, entretanto, com a defesa, a qual afirma que não há a apresentação e detalhamento de fundamento legal para essa exigência.

"Depois, a alegação de que os benefícios fiscais de ICMS concedidos em caráter geral, sem a existência de um ato de concessão individual e específico, não se qualificam como subvenção governamental também carece de respaldo legal. De fato, a legislação regulamentar, o EREsp 1.517.492 e o REsp 1.945.110 (Tema 1.182) não estabelecem tal requisito para a classificação do incentivo fiscal como subvenção governamental. A autoridade fiscal, inclusive, não apresenta qualquer fundamento para essa exigência.

Dessa forma, é evidente que a impugnante não pode ser penalizada por supostamente descumprir uma obrigação que não possui respaldo legal, pois tal procedimento configura clara violação ao

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> *princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, e no art. 150, I, ambos da CRFB, combinado com o art. 97 do CTN.*
>
> *Ademais, tão improcedente é o fundamento da autoridade fiscal, que ela própria se contradiz ao afirmar em determinada passagem do TVF (fl. 309) que:*
>
> *A subvenção governamental tem características próprias, entre as quais a concessão por uma norma estatal de um benefício econômico determinado; quantificado em dinheiro, a um beneficiário específico ou a um conjunto de beneficiários que atendam a critérios estabelecidos Se a subvenção governamental se aplica a um grupo de beneficiários, como no caso dos autos – o setor hortifrutigranjeiro –, é evidente que a alegação da autoridade fiscal de que a subvenção exige um ato concessivo individual não procede, uma vez que não há ato concessivo "coletivo".*
>
> **Fl. 588 – Aparentemente, a fiscalização vincula a necessidade de ato específico à necessidade de haver a evidenciação da intenção do Estado concedente em estimular a implantação e expansão de empreendimento econômico, mas não detalha esta exigência, nem a correlaciona de forma detalhada à legislação.**

Dessa forma, é evidente que a primeira recorrente – ou ambas as recorrentes, de modo geral – jamais poderia ser penalizada pelo suposto descumprimento do alegado "requisito" de ato concessivo individual e específico, uma vez que tal obrigação, além de carecer de adequada fundamentação, não possui qualquer respaldo legal, configurando afronta direta ao princípio da legalidade, previsto nos arts. 5º, II, e 150, I, da CRFB, combinado com o art. 97 do CTN.

Do mesmo modo, é igualmente inadmissível a penalização da primeira recorrente – ou das recorrentes como um todo – pela suposta inobservância quanto à aplicação da receita subvencionada na criação ou expansão de novos empreendimentos econômicos, uma vez que essa exigência, além de também desprovida de fundamento legal, foi expressamente afastada pelo STJ no julgamento do já amplamente referido REsp 1.945.110/RS (Tema 1.182 dos repetitivos).

No julgamento do referido paradigma, foram fixadas as seguintes teses:

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

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.**

Dentre as teses, a segunda e a terceira são claras ao afastar o suposto requisito de aplicação da receita subvencionada na criação ou expansão de novos empreendimentos econômicos.

Embora as teses "2" e "3" façam referência à aplicação dos recursos oriundos do incentivo fiscal em empreendimentos da empresa beneficiária, é fundamental reconhecer que tratam de finalidades distintas: viabilidade econômica do empreendimento existente versus expansão ou implantação de novos empreendimentos.

Na segunda tese, o STJ concluiu, de forma expressa, que não é necessária a demonstração de que o incentivo foi concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Já na terceira tese, por outro lado, reconheceu, com fundamento no § 2º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, que o benefício deve ao menos ser utilizado para garantir a viabilidade do empreendimento econômico — ou seja, ainda que não haja implantação ou expansão de novos empreendimentos —, sendo assegurado à administração tributária o direito de, em procedimento fiscalizatório, verificar se os valores decorrentes do benefício fiscal foram utilizados para fins alheios a essa finalidade.

Assim, em síntese, enquanto a segunda tese protege o contribuinte contra a exigência indevida de comprovação de que o benefício da subvenção deveria ser utilizado para expansão ou criação de novos empreendimentos, a terceira garante ao Fisco o direito de fiscalizar se os recursos foram efetivamente empregados na atividade-fim da empresa — ainda que não utilizados para expansão ou criação de novas unidades.

A distinção é nítida: garantir a viabilidade econômica do empreendimento existente não se confunde com investir na expansão ou na implantação de novos empreendimentos. No primeiro caso, admite-se a utilização dos valores em quaisquer despesas vinculadas à atividade-fim da empresa. No segundo, a

DOCUMENTO VALIDADO

aplicação dos recursos fica restrita à aquisição de ativos voltados à ampliação ou à criação de novas unidades operacionais.

A esse propósito, merece destaque o seguinte trecho do voto do Ministro Herman Benjamin — relator do Tema 1.182 e autor da terceira tese —, o qual foi decisivo para o afastamento da exigência de destinação do incentivo à expansão ou implantação de novos empreendimentos, distinguindo tal característica da finalidade de garantir a viabilidade econômica do empreendimento já existente:

> 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:
>
> > Além disso, acolhemos ideia do nobre Deputado Luiz Carlos Hauly e incluímos artigos que deixam claro que os incentivos e benefícios fiscais de ICMS recebidos pelas pessoas jurídicas, desde que esses valores sejam mantidos em conta de reserva no Patrimônio Líquido, são subvenções para investimentos, sobre eles não incidindo, por consequência, IRPJ e CSLL. Impede-se, com isso, que a Secretaria da Receita Federal do Brasil continue a autuar as empresas beneficiárias de incentivos de ICMS com base em interpretações equivocadas, reforçando a segurança jurídica e **garantindo a viabilidade econômica dos empreendimentos realizados.**
>
> Como se verifica do excerto acima, a inclusão do § 4º no art. 30 da Lei 12.973/2014 indica nítida intenção de forçar a equiparação dos incentivos fiscais, qualquer que seja sua natureza, à "subvenção de investimento", exigindo como contrapartida que os respectivos valores sejam mantidos em conta de reserva no Patrimônio Líquido. **Ao mesmo tempo, não se pode perder de vista que a menção à segurança jurídica qualifica a garantia de "viabilidade econômica" dos "empreendimentos realizados", o que sugere que o legislador intencionalmente não dispensou a verificação da destinação dada a esses valores, que precisam estar vinculados à viabilidade econômica do empreendimento.**

Como se observa, ao introduzir o raciocínio que conduziu à fixação da terceira tese do paradigma, o Ministro Herman Benjamin deixou clara sua compreensão de que a Lei Complementar n. 160/2017 instituiu uma verdadeira ficção jurídica — ou presunção jure et de jure — segundo a qual todos os benefícios fiscais de ICMS são qualificados como subvenções para investimento, por expressa opção política do legislador.

Segundo essa interpretação, acolhida pela maioria da Corte, desde a edição da LC n. 160/2017, a exclusão da subvenção da apuração do lucro real independe da destinação específica dos valores, seja para novos investimentos ou para o custeio das operações da entidade. Presume-se, por força legal, que os incentivos de

DOCUMENTO VALIDADO

ICMS se qualificam como subvenções para investimento, ainda que empregados no custeio da atividade operacional da empresa.

Isso significa que, na compreensão do voto vencedor, a destinação dos recursos subvencionados — se voltada à viabilidade do empreendimento existente ou à expansão/implantação de novos empreendimentos — é irrelevante para fins de exclusão da subvenção da base de cálculo do lucro real, porque o legislador equiparou, por força de lei, as subvenções para custeio às subvenções para investimento.

A partir da equiparação — ao menos no caso dos benefícios fiscais qualificados como "grandeza negativa" — o único requisito a ser observado para a exclusão da subvenção da apuração do lucro real passou a ser constituição de conta de reserva de lucros – requisito incontroversamente cumprido no caso dos autos. Isso porque, a constituição da reserva assegura, necessariamente, o emprego do benefício na atividade-fim da empresa, uma vez que os valores alocados em reserva somente podem ser utilizados para aumento do capital social ou absorção de prejuízos, nos termos do § 3º do art. 19 do Decreto-Lei n. 1.598/1977 e no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, vigentes à época dos fatos. Veja-se:

> Decreto-Lei n. 1.598/1977
>
> *Art. 19. [...]*
>
> *[...]*
>
> *§ 3º O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1º não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá a reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que poderá ser utilizada somente 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.*
>
> Lei n. 12.973/2014
>
> *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 n. 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;*

DOCUMENTO VALIDADO

II - aumento do capital social.

Exigir que os incentivos sejam aplicados exclusivamente na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos esvaziaria o alcance da presunção legal estabelecida — e já reconhecida pelo STJ sob o rito dos repetitivos —, restabelecendo indevidamente a ultrapassada distinção entre subvenções para custeio e subvenções para investimento.

Daí por que se revela manifestamente indevida a exigência de que o resultado do incentivo fiscal seja, necessariamente, destinado à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos como condição para sua exclusão da apuração do lucro real — entendimento esse corretamente reconhecido e superado pela própria DRJ.

3.2. Do item "iv" – Da superação da alegação de irregularidade na contabilização da subvenção e do afastamento da acusação de fraude ou simulação

No que se refere ao item "iv" mencionado no tópico "3", a 9ª Turma da DRJ01 afastou, de forma irreparável, as alegações de que a operação realizada pela primeira recorrente teria sido desprovida de lastro documental e contabilizada de forma indevida, com indícios de prática de sonegação e fraude por meio de uma pretensa "simulação contábil". Destacou- no acórdão recorrido:

> **Fl. 591 – [...] De fato, tem razão a empresa.** A contabilização do valor bruto da despesa, em contraponto à receita referente ao valor subvencionado, encontra amparo no CPC 07, bem como já foi mencionada como a "prática mais comum" de se contabilizar estes valores, conforme item da Solução de Consulta Cosit n. 55/2021.[...]
>
> [...] Da mesma forma, a legislação tributária ampara o não destaque do ICMS nas notas fiscais em que haja operações isentas.
>
> **Fl. 592** – A fiscalização afirma que ficou demonstrado que houve uma simulação contábil detalhadamente descrita no TVF. Trata-se de registros contábeis relacionados a fluxos e mutações patrimoniais inexistentes, fictos, efetuados exclusivamente para deduções indevidas nas Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL e por essas razões foram aplicadas multas de ofício qualificadas no percentual de 100% (cem por cento), conforme previsão contida no inciso I e § 1° inciso VI, do art. 44 da Lei n° 9.430/96, com redação dada pela Lei n° 11.488/2007 e Lei n° 14.689/2023.
>
> **Entretanto, entendo que a simulação contábil não ocorreu, uma vez que, conforme demonstrado acima, a empresa amparou a sua contabilização no CPC 07, bem como há trechos da Solução de Consulta Cosit n. 55/2021 os quais dão suporte ao registro do "valor bruto" da despesa.**
>
> [...] Entendo, desta forma, que a multa deve ser reduzida ao percentual de 75%.

DOCUMENTO VALIDADO

Com se nota, para além de afastar a qualificadora da multa aplicada e rejeitar a infundada alegação de fraude e simulação, a DRJ reconheceu a regularidade dos procedimentos contábeis adotados pela primeira recorrente, em conformidade com o disposto nos incisos I e II do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, no § 2º do art. 2º do Decreto n. 8.264/2014, na Lei n. 12.741/2012, no Ajuste SINIEF 7/2013, nos itens 12, 15 e 38 do CPC 07, bem como nos termos da Solução de Consulta COSIT n. 15/2020 (fls. 548–561).

Reconheceu-se, ainda, a improcedência da alegação de exclusão de valores sem lastro documental, ao acolher expressamente os argumentos apresentados pelas recorrentes. E nem poderia ser diferente, uma vez que é claro e incontroverso nos autos que a fiscalização teve pleno acesso aos fatos, às suas naturezas e circunstâncias materiais, por meio da análise da Escrituração Contábil Digital (ECD), entregue via Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), bem como das respectivas Escriturações Contábeis Fiscais (ECF), as quais, inclusive, serviram de base para a própria autuação.

Portanto, resta igualmente superada a alegação de irregularidade na contabilização da subvenção realizada pela primeira recorrente.

3.3. Do ponto remanescente objeto do recurso voluntário

Uma vez superadas as questões anteriormente tratadas, resta como único ponto controvertido a alegada impossibilidade de exclusão das isenções da apuração do lucro real, com base na interpretação do art. 30 da Lei nº12.973/2014 e do Tema 1.182 do STJ — conforme também reconhecido pela própria DRJ:

> **Fl. 592** – Por outro lado, vê-se que o cerne principal da discussão sob análise reside em interpretações distintas do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Entendo, assim, que a mera divergência de interpretação sobre a legislação tributária não pode ser motivo suficiente, por si só, para a qualificação de multa de ofício ao patamar de 100%.

Assim, abaixo, o presente recurso cuidará, com o devido respeito, de demonstrar a total improcedência da alegação de impossibilidade de exclusão das isenções da apuração do lucro real, bem como, por consequência, a inexigibilidade do IRPJ e da CSLL sobre os valores incentivados.

4. DO EQUÍVOCO QUANTO À CONCLUSÃO DO JULGAMENTO DO PARADIGMA DO STJ: Inobservância aos Recursos Especiais n. 1.945.110/RS e 1.987.158 (Tema 1.182 do STJ), sob pena de ofensa ao sobreprincípio da segurança jurídica, ao microssistema de precedentes, aos incisos I e II do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, à Lei Complementar n. 160/2017 e aos objetivos concorrentes da Federação

Não obstante os acertos reconhecidos nos tópicos anteriores, a C. 9ª Turma da DRJ01, assim como a autoridade fiscal responsável pela lavratura dos autos de infração ora impugnados, incorreu, com o devido respeito, em equívoco ao interpretar os Recursos Especiais n. 1.945.110/RS e n. 1.987.158 — ambos

DOCUMENTO VALIDADO

Original

julgados sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 1.182) — como desfavoráveis aos contribuintes, quando, claramente, essa não é a conclusão firmada pelo STJ.

Consignou-se no acórdão recorrido:

> **Fl. 581** – Com relação a este Tema STJ 1182, o resultado do julgamento do mérito **foi considerado favorável à Fazenda Nacional**, conforme se pode verificar na respectiva matéria registrada no Sistema SAJ/PGFN:
>
> **Fl. 582** Cabe ressaltar que, quando o mérito do tema submetido ao rito da repercussão geral (STF) ou dos recursos especiais repetitivos (STJ) é julgado de modo favorável à Fazenda Nacional, a PGFN não emite Parecer Vinculante ou Nota Explicativa para a RFB (rito estabelecido na Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 1/2014 – e art. 3º):
>
> **Fl. 583 Dessa forma, como o mérito foi considerado favorável à Fazenda Nacional, a tese foi incluída no SISVIN** a partir do seu trânsito em julgado, momento a partir do qual as atividades da RFB ficaram vinculadas ao julgado no STJ.
>
> A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.945.110/RS, na sistemática dos recursos repetitivos, assim decidiu em 14/08/2024: "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." (Tema 1.182/STJ).

Para a DRJ, a primeira tese fixada naquele caso — já transcrita anteriormente no tópico 3.1 —, aliada à ausência de emissão de Parecer Vinculante ou Nota Explicativa pela PGFN à RFB, relativamente ao Tema 1.182, teria sido o fator determinante para a conclusão de que o desfecho do julgamento do paradigma foi desfavorável aos contribuintes.

Entretanto, tais argumentos não se sustentam.

Em primeiro lugar, porque a inclusão do tema no rol de dispensa de contestação ou recurso não constitui condição para obrigar ou não a Administração Pública a aplicar precedente vinculante firmado pelo STJ. A própria PGFN reconheceu há tempos, por ocasião da edição da Portaria PGFN n. 502/2016 **(Doc_Comprobatório001)**, que o julgamento de tema sob a sistemática dos recursos repetitivos ou de repercussão geral autoriza, **de forma imediata**, a dispensa da apresentação de contestação, do oferecimento de contrarrazões, da interposição de recursos, bem como recomenda a desistência daqueles já interpostos, nas hipóteses ali previstas — independentemente de o tema estar ou não incluído em portaria específica com esse fim:

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 2º Sem prejuízo do disposto no artigo precedente, fica dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nas seguintes hipóteses:
>
> **I - tema elencado** no art. 18 da Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, ou sobre o qual exista Ato Declaratório de Dispensa, elaborado na forma do inc. II do art. 19 da Lei n. 10.522, de 2002;
>
> [...] **V - tema definido** em sentido desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal - STF, pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ ou pelo Tribunal Superior do Trabalho – TST, em sede de julgamento de casos repetitivos, inclusive o previsto no art. 896-C do Decreto-Lei n. 5.542/1943;

Em segundo lugar, porque também não procede a afirmação de que a PGFN teria reconhecido a conclusão firmada no julgamento do Tema 1.182 dos recursos repetitivos como sendo totalmente favorável à União Federal.

Logo após a finalização dos RESps n. 1.945.110/RS e n. 1.987.158, a PGFN divulgou nota pública oficial3(Doc_Comprobatório002), esclarecendo, de forma expressa e objetiva, que o julgamento do Tema 1.182 não autoriza, de forma ampla, a dedução dos incentivos fiscais da base de cálculo do lucro real, salvo se atendidos os requisitos previstos no art. 30 da Lei n. 12.973/2014 — exigências essas que, como já demonstrado, foram devidamente observadas no caso concreto, conforme reconhecido pela própria DRJ. Veja-se trecho da nota disponibilizada pela PGFN:

> A possibilidade de dedução dos valores de benefícios fiscais atinentes ao ICMS da base de cálculo continua garantida para as empresas, **desde que respeitados os requisitos do artigo 30 da Lei n. 12.973/2014.** Se não forem devidamente cumpridas as exigências legais, o valor não pode ser retirado da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
>
> [...]
>
> A PGFN esclarece que o referido Acórdão do STJ (no qual prevaleceu a tese do relator, ministro Benedito Gonçalves) diz respeito a outros benefícios fiscais concernentes ao ICMS, sem envolver a questão relativa a créditos presumidos (tema que já foi decidido anteriormente pelo STJ). A medida deixa bastante claro que os benefícios que não são créditos presumidos não podem ser abatidos da base dos tributos federais, nos moldes do que decido no ERESP 1.517.492.

Em terceiro lugar, porque o fato de a PGFN ter ou não incluído a matéria no rol de dispensa de contestação e recurso, de forma alguma, invalida a legitimidade do procedimento adotado pela primeira recorrente, o qual se encontra plenamente amparado tanto pela legislação federal — em especial o art. 30 da Lei n. 12.973/2014 e a Lei Complementar n. 160/2017 —quanto pelo entendimento firmado em precedente repetitivo do STJ favorável aos contribuintes.

DOCUMENTO VALIDADO

A análise conjugada da legislação aplicável e dos acórdãos proferidos pelo STJ sobre a matéria afasta qualquer dúvida quanto à correção da conduta adotada pela primeira recorrente.

Antes do advento da Lei Complementar 160/2017, a legislação federal, amparada pelas normas gerais de direito financeiro instituídas pela Lei n. 4.320/64, segregava dois tipos de subvenções econômicas: i) as subvenções correntes, para custeio ou operação; e ii) as subvenções para investimento.

Embora a subvenção seja uma espécie de benefício concedido pelos entes políticos, o art. 44, IV, da Lei n. 4.506/1964, o art. 38, § 2º, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e o art. 30 da Lei n. 12.973/2014 determinavam que as receitas dos incentivos fiscais qualificados como subvenção para custeio deveriam ser computadas na determinação do lucro real, enquanto as de investimento não deveriam influenciar na apuração do IRPJ e da CSLL.

Adicionalmente, esses artigos determinavam que, mesmo na hipótese de exclusão dos benefícios fiscais da apuração do lucro real, a não tributação dos incentivos estava condicionada ao cumprimento dos requisitos previstos nas alíneas "a" e "b" do art. 38 do Decreto-Lei n. 1.598/77.

Ocorre que a tributação de incentivos fiscais e a imposição de determinados requisitos para sua não tributação eram – e ainda são – absolutamente indevidas, já que não compete à União Federal intervir na vontade política dos demais entes públicos concedentes do incentivo.

Justamente em razão disso, em 08 de novembro de 2017, a 1ª Seção do STJ concluiu o julgamento dos embargos de divergência opostos no REsp 1.517.492, consolidando o entendimento de que os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal a título de incentivo fiscal não devem compor a apuração do lucro real, independentemente de sua classificação como subvenção para custeio ou investimento, sob pena de violação ao princípio federativo e ao princípio da segurança jurídica.

O julgamento, no entanto, não resolveu todo o impasse relacionado ao tema, visto que os demais incentivos fiscais relacionados ao ICMS – grandezas negativas (isenção, redução de base de cálculo, diferimento, etc.) – não foram tratados no paradigma.

Assim, praticamente paralelamente ao julgamento do EREsp 1.517.492, foi editada a Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017, a qual acresceu ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014 os §§ 4º e 5º, para classificar, presumidamente, todos os incentivos fiscais relacionados ao ICMS como subvenção de investimento, para fins de não tributação do IRPJ e da CSLL.

A alteração na legislação ocasionou novo conflito entre contribuintes e fisco. Foi então que, em 26 de abril de 2023, o STJ julgou o REsp 1.945.110, sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 1.182).

DOCUMENTO VALIDADO

Neste segundo precedente vinculante, o STJ ampliou o entendimento adotado no EREsp 1.517.492 para também autorizar a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS não qualificados como crédito presumido do imposto – "grandezas negativas", tais como isenção, redução de base de cálculo, diferimento, entre outros, da apuração do lucro real, desde que demonstrado o cumprimento da regra estabelecida no art. 10 da Lei Complementar 160/2017 e no art. 30 da Lei 12.973/14, qual seja, a constituição da reserva de lucros, que foi incontroversamente cumprida no caso dos autos.

Assim, consolidou-se uma distinção entre os créditos presumidos do ICMS e os demais benefícios do imposto.

Para os créditos presumidos do ICMS – grandeza positiva -, aplica-se o entendimento do EREsp 1.517.492, afastando-se a tributação do IRPJ e da CSLL independentemente de sua classificação para investimento ou custeio ou do cumprimento de qualquer condição.

Já para os demais benefícios do ICMS (diferimento, redução da base de cálculo, isenção etc. – grandezas negativas), como no caso dos autos, aplica-se o entendimento do tema 1.182, possibilitando a exclusão do benefício se comprovado o cumprimento das regras estabelecidas no art. 10 da Lei Complementar 160/2017 e no art. 30 da Lei 12.973/14, qual seja a constituição da conta de reserva de lucros, requisito esse observado pela impugnante.

Portanto, sem mais delongas — concordem ou não a autoridade fiscal e a DRJ com a interpretação firmada no Tema 1.182 dos recursos repetitivos —, o fato é que a conclusão do Superior Tribunal de Justiça é, sim, favorável aos contribuintes, conforme demonstram as teses “2” e “3” do referido paradigma, cuja redação se transcreve novamente, com a devida licença:

> 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.

DOCUMENTO VALIDADO

E, sendo favorável aos contribuintes e firmada sob a sistemática dos recursos repetitivos, não poderiam as recorrentes serem penalizadas pela omissão da Administração Pública em dar cumprimento ao entendimento vinculante firmado pelo STJ, inclusive quanto à obrigação de inserção da matéria no rol de dispensa de contestação e recurso, nos termos do art. 19, inciso VI, alínea "a", da Lei n. 10.522/2002.

A decisão proferida no Tema 1.182 possui eficácia vinculante, denotativa de aplicação obrigatória e imediata por toda a Administração Pública desde a publicação do acórdão, em 12/06/2023 (fls. 514–546), nos termos do § 2º do art. 102 e do art. 103-A da CRFB; dos arts. 489, § 1º, inciso VI, 926, 927 e 1.040 do CPC; do art. 30 da LINDB; e, ainda, do art. 98 do RICARF — independentemente de a matéria estar ou não contemplada em ato administrativo específico da própria Administração Pública.

Tal entendimento não pode ser simplesmente desconsiderado por eventual discordância em relação à conclusão firmada pelo STJ, sob pena de flagrante violação aos princípios da hermenêutica jurídica, à lógica do microssistema de precedentes qualificados e, sobretudo, ao sobreprincípio da segurança jurídica, que impõe a observância da mesma razão de decidir em casos idênticos (art. 5º, LIV e LV da CRFB).

Não por outro motivo, inclusive, é que este Egrégio CARF tem reiteradamente aplicado o Tema 1.182 dos recursos repetitivos aos autos de infração lavrados anteriormente ao julgamento. Nesse sentido:

> CARF - 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 N. 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. n.160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RESPs n. 1.945.110/RS e n. 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei n. 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. (Número do Processo 10600.720042/2014-69, Recurso

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Especial Do Contribuinte, Data da Sessão 02/04/2024, Relator(a), Luiz Tadeu Matosinho Machado, n. Acórdão 9101-006.891)CARF - Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Período de apuração: 01/01/2019 a 31/03/2019. INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

A partir do advento da Lei Complementar n. 160, de 07 de agosto de 2017, consideram-se como subvenções para investimento os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, destacando ainda o caráter retroativo desse direcionamento, consoante o estabelecido no art. 10 da LC n. 160/2017, bem assim o entendimento firmado de forma vinculante pelo STJ no Tema Repetitivo n. 1182 de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei n. 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. [...] (Número do Processo 17830.727486/2021-90, Recurso Voluntario, Data da Sessão 10/06/2024, Relator(a) Paulo Mateus Ciccone, n. Acórdão 1402-006.954).

CARF - Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2015 SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REGISTRO EM RESERVA DE LUCROS. CONDIÇÃO PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO. TEMA 1182 DO STJ. PRECEDENTE VINCULANTE. ART. 99 DO RICARF/2023. As subvenções para investimento e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros no exercício do recebimento das receitas. Ademais, aplicável ao caso entendimento pacificado no Tema 1182 julgado pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo, conforme determina o art. 99 do RICARF/2023. (Número da decisão: 1302-007.123. Número do processo: 10283.722972/2019-00. Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção. Câmara: Terceira Câmara. Seção: Primeira Seção de Julgamento. Data da sessão: 15/05/2024 CARF - 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). (Número da decisão: 9303-014.430. Número do processo: 10280.723721/2013-79. Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS. Data da sessão: 17/10/2023).

Daí por que merece reforma o acórdão recorrido, nessa extensão, uma vez que, ao contrário do que ali se afirmou, a conclusão do Tema 1.182 do STJ não foi contrária aos contribuintes, mas sim favorável. Motivo pelo qual se impõe a desconstituição dos autos de infração lavrados em face das recorrentes.

5. DO EQUÍVOCO QUANTO À REPERCUSSÃO ECONÔMICA DA ISENÇÃO E DA INDEVIDA APLICAÇÃO DO ADI N. 04/2024 EM DETRIMENTO DA LEGISLAÇÃO FEDERAL E DE PRECEDENTE REPETITIVO DO STJ

Mais adiante no acórdão recorrido — e, novamente, perfilando-se ao entendimento da autoridade fiscal autuante —, a C. 9ª Turma da DRJ01 manifestou-se contrariamente à exclusão promovida pela primeira recorrente, sob o argumento de que não haveria acréscimo patrimonial ou repercussão econômica para justificar a dedução da isenção na apuração do lucro real. Foi o que se destacou no acórdão recorrido:

> Fl. 587 – [...], a acusação fiscal traz manifestação no sentido de que, tanto na operação onerada de ICMS quanto na desonerada - não há qualquer repercussão de natureza fiscal no patrimônio do contribuinte do ICMS. Há o entendimento de que o ICMS que incide na operação não se incorpora ao patrimônio do vendedor, consequentemente, em uma situação de não incidência do ICMS, por isenção, redução de alíquota ou de base de cálculo, simplesmente não haveria qualquer valor de imposto apto a se incorporar ao patrimônio do vendedor.
>
> Desse modo, porque inexistiria recebimento ou resultado de benefício fiscal por meio das espécies de desoneração do ICMS para o vendedor da mercadoria, tal situação também não configuraria subvenção governamental. Logo, qualquer exclusão do lucro real a esse título seria arbitrária e sem amparo legal.
>
> **O entendimento da fiscalização encontra respaldo no Ato Declaratório Interpretativo n. 4, de 04 de dezembro de 2024, o qual manifesta que "a finalidade do art. 30 da Lei n. 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 n. 1.700, de 14 de março de 2017, sem prejuízo do disposto no § 4º do referido art. 30".**

DOCUMENTO VALIDADO

> Verifica-se que o ADI supramencionado, assinado pelo Secretário desta Instituição, vincula todos os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil ao seu entendimento, tendo sido publicado, inclusive, após a o trânsito em julgado do REsp 1.945.110/RS, na sistemática dos recursos repetitivos.
>
> **Fl. 588 – Ressalte-se, ainda, que o art. 198 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017 prevê em seu § 7º que "não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico".**
>
> **Mais uma vez, reitera-se que esta exigência é decorrência direta da vinculação desta Autoridade Julgadora ao ADI n. 4/2024, conforme mencionado acima.**

Assim, por entender que a isenção não produziria repercussão econômica, a DRJ concluiu pela inviabilidade de sua exclusão da apuração do lucro real, com fundamento no disposto no ADI n. 04/2024 e no art. 198 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017.

Contudo, mais uma vez, mostram-se claramente improcedentes os fundamentos adotados pela DRJ.

Em primeiro lugar, porque não procede a afirmação de que a isenção não gera repercussão econômica para primeira recorrente.

Usualmente, o conceito de "receita" remete ao aumento de riqueza, isto é, uma variação positiva do ativo que, por não vir acompanhada de correspondente variação do passivo, implica no aumento do patrimônio líquido, conforme previsto no CPC 30.

Ocorre que, sendo o patrimônio líquido resultado da subtração entre o ativo e o passivo, não apenas o aumento do ativo pode resultar em variação positiva no patrimônio líquido. A redução do passivo, quando desacompanhada de variação no ativo, igualmente pode implicar acréscimo patrimonial.

É nesse sentido que se orienta a Estrutura Conceitual da Contabilidade (CPC 00):

> 4.68 Receitas são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio

Assim, a vantagem econômica decorrente da isenção fiscal resulta, evidentemente, da variação passiva gerada pela não exigência do tributo — e não de um aumento artificial do ativo. Benefício esse que, como se verá mais adiante, alcança o contribuinte, e não o consumidor final, em razão do chamado efeito de recuperação dos tributos não cumulativos.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Em segundo lugar, porque a há nítida contradição nos fundamentos adotados pela DRJ, especificamente no que atine as afirmações de: (i) que o ADI n. 04/2024 impediria a exclusão das isenções da apuração do IRPJ e da CSLL, ao limitar o ajuste ao lucro líquido apenas aos casos em que as subvenções representem efetivo acréscimo patrimonial; e (ii) que o entendimento manifestado no referido ADI estaria em conformidade com o art. 198 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017.

O art. 198 da mencionada IN não veda a exclusão de grandezas negativas da apuração do lucro real, como equivocadamente sugere o ADI. Ao contrário, o dispositivo reconhece expressamente a possibilidade de exclusão das isenções, desde que haja a constituição de conta de reserva de lucros — exatamente como realizado no caso concreto. Confira-se:

> Art. 198. 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, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, **não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n. 6.404, de 1976,** observado o disposto no seu art. 193, a qual 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 terceiro lugar, porque, além da contradição já apontada, evidencia-se a indevida aplicação do ADI n. 04/2024 aos benefícios fiscais qualificados como "grandezas negativas". Sua abrangência se restringe aos benefícios classificados como "grandezas positivas", como é o caso do crédito presumido ou outorgado de ICMS — conforme expressamente disposto no art. 2º da referida ADI, *in verbis:*

> Art. 2º A finalidade do art. 30 da Lei n. 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 n. 1.700, de 14 de março de 2017, sem prejuízo do disposto no § 4º do referido art. 30.

Nas hipóteses de isenção e dos demais benefícios fiscais qualificados como "grandezas negativas", não há transferência de recursos financeiros — o que os distingue, de forma categórica, dos créditos presumidos ou outorgados (grandezas positivas), a justificar a inaplicabilidade do ADI.

DOCUMENTO VALIDADO

Em quarto lugar, porque ainda que se cogitasse, por hipótese, a aplicação da ADI n. 04/2024 a benefícios fiscais classificados como grandezas negativas, a adoção dessa interpretação implicaria evidente afronta aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Veja-se. Os atos interpretativos a que se refere o inciso III do art. 350 do RIR/2018, aprovado pela Portaria ME n. 284, de 27 de julho de 2020, combinados com o inciso I do art. 100 do CTN, como se sabe, têm por finalidade dirimir dúvidas quanto à aplicação da legislação tributária, sem, evidentemente, alterar o conteúdo das normas interpretadas.

Muito embora se enquadrem entre os atos normativos, os atos declaratórios interpretativos (ADIs) não possuem natureza constitutiva. Trata-se de atos meramente interpretativos, que se limitam a explicitar o sentido de normas já existentes no ordenamento, sem inovar ou restringir direitos previamente estabelecidos.

Assim, não compete aos ADIs modificar, extinguir ou restringir relações jurídico-tributárias válidas, tampouco revogar direitos previamente assegurados aos contribuintes — sob pena de violação direta aos arts. 87, parágrafo único, inciso II, e 150, inciso I, da CRFB, em conjunto com os arts. 9º, inciso I, e 100 do CTN.

No caso do ADI n. 04/2024, contudo, essa função interpretativa foi nitidamente extrapolada pela RFB, ao restringir a aplicação do art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017, do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 e do entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema 1.182, sob a sistemática dos recursos repetitivos, apenas aos casos em que haja “transferência de recursos realizadas por pessoas jurídicas de direito público”.

Em nenhum momento o art. 30 da Lei n. 12.973/2014, tampouco o paradigma do STJ que conferiu interpretação ao referido dispositivo, restringiu a aplicação de seus comandos exclusivamente aos incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referentes ao ICMS que envolvam transferências de recursos.

Não há na legislação qualquer distinção entre “grandezas positivas e negativas” para fins de dedução na apuração do lucro real. Pelo contrário: o legislador expressamente equiparou, para esse fim, os benefícios fiscais qualificados como “grandezas negativas” às subvenções para investimento, vedando a imposição de qualquer requisito adicional. Veja-se:

> 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 n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:
>
> § 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,

DOCUMENTO VALIDADO

> concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, **são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.**

Portanto, ao limitar a exclusão do lucro líquido do período de apuração apenas às subvenções que representem acréscimo patrimonial — leia-se: transferência de recursos —, e ao impor requisitos não previstos em lei para fins de dedução do lucro real, o ADI n. 04/2024 incorre em flagrante violação ao art. 5º, inciso II, da CRFB, combinado com os incisos II, III e IV do art. 97 do CTN, bem como à interpretação consagrada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo 1.182.

E é justamente nesse contexto que a interpretação adotada pela DRJ revela-se destituída de razoabilidade e proporcionalidade, ao alegar que estaria impedida de afastar a autuação por suposta vinculação ao conteúdo do ADI n. 04/2024 — por se tratar de ato normativo da Receita Federal, ainda que manifestamente ilegal — ao mesmo tempo em que afirma não estar obrigada a observar o precedente repetitivo do STJ, sob o argumento de que a PGFN não teria formalizado a inclusão do tema no rol de dispensa para contestação ou interposição de recurso.

Quer dizer, em que medida um ato declaratório da Receita Federal — manifestamente ilegal e em desconformidade com a jurisprudência vinculante — poderia se sobrepor legitimamente a uma decisão judicial definitiva, proferida pelo STJ sob a sistemática dos recursos repetitivos, apenas por que a matéria ainda não foi incluída formalmente no rol de dispensa para recurso ou contestação? Não é razoável e proporcional essa afirmação.

Veja-se, não se está aqui a postular o reconhecimento da ilegalidade do ADI, medida sabidamente inviável nesta fase administrativa nos termos do art. 26-A do Decreto n. 70.235/1972 e da Súmula n. 2 deste E. CARF. O que se sustenta, com a devida vênia, é que não se mostra razoável ou juridicamente admissível o posicionamento adotado pela DRJ, ao atribuir efeito vinculante a um ato interpretativo da Receita Federal, alinhado ao interesse arrecadatório, enquanto nega esse mesmo efeito a uma decisão judicial vinculante do STJ, simplesmente por ser contrária ao interesse da Fazenda Pública.

Em quinto lugar, não procede o entendimento adotado pela DRJ, também porque, como já devidamente demonstrado na impugnação, o fundamento para a exclusão das isenções da apuração do lucro real não reside na existência de transferência de recursos da Administração Pública ao contribuinte, mas sim na opção política do legislador federal de, em respeito ao pacto federativo e aos objetivos concorrentes da Federação, assegurar aos Estados-membros a plena eficácia dos incentivos fiscais concedidos no exercício legítimo de sua competência tributária.

Ao dispor sobre a competência para instituição do ICMS, a CRFB conferiu aos Estados-membros autonomia plena para a concessão de incentivos fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

Original

destinados a neutralizar ou reduzir a carga tributária de seus próprios tributos, sem interferência indevida por parte da União. A esse respeito, vale destacar o que dispõem os arts. 150 e 151 da CRFB:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> [...]
>
> § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g Art. 151. É vedado à União:
>
> I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

Embora o § 6º do art. 150 da CRFB não seja tão explícito quanto o inciso I do art. 151, é possível perceber que os incentivos fiscais possuem clara natureza extrafiscal, voltada não apenas à arrecadação, mas, principalmente, à promoção do equilíbrio e do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país — nos termos dos arts. 3º, 18, 24 e 170 da CRFB.

Sendo essa a principal finalidade dos incentivos fiscais — ou seja, a promoção do desenvolvimento regional e social —, revela-se incompatível com a CRFB qualquer tentativa de tributar tais benefícios ou de impedir sua exclusão da apuração do lucro real. Isso porque o benefício concedido por um ente da Federação busca precisamente concretizar uma obrigação comum a todos os entes federativos e à própria República Federativa do Brasil: a promoção do desenvolvimento nacional, nos termos do art. 3º, inciso II, da CRFB.

Todos os entes públicos — inclusive a União — têm o dever constitucional de garantir o desenvolvimento nacional. Permitir que a União tribute incentivos fiscais concedidos por Estados-membros viola esse princípio federativo, compromete a eficácia da política pública estadual e contraria a lógica do sistema constitucional tributário. Trata-se de medida que desestimula a adoção de comportamentos incentivados por outros entes federativos e compromete a realização das finalidades constitucionais comuns, especialmente aquelas previstas nos arts. 3º, 18, 24 e 170 da CRFB.

No caso específico dos benefícios fiscais usufruídos pela primeira recorrente — conforme descrito no tópico dos fatos —, tal finalidade extrafiscal evidencia-se no estímulo ao desenvolvimento econômico do setor hortifrutigranjeiro, bem como na geração de emprego e renda, conforme expressamente reconhecido no Ofício

DOCUMENTO VALIDADO

GS-CAT n.º /2019, no Decreto Estadual n.º 64.098/2019 e na Exposição de Motivos do Projeto de Lei n.º 787, de 2017, que deram origem às últimas alterações do art. 36 do Anexo I do RICMS/SP. Essa finalidade também se materializa no cumprimento do requisito de constituição da conta de reserva de lucros — o que, no caso concreto, foi integralmente observado —, assegurando que os valores correspondentes ao benefício fiscal foram necessariamente reinvestidos na atividade-fim da empresa, promovendo sua função social e contribuindo diretamente para os fins almejados pelo incentivo fiscal concedido.

Em outras palavras, a exclusão do benefício fiscal da apuração do lucro real, nos presentes autos, atendeu aos anseios constitucionais, contribuindo de forma efetiva para a geração de emprego, renda e o fortalecimento do setor hortifrutigranjeiro.

Daí por que não procede, em absoluto, o entendimento da DRJ de que seria legítima a vedação à exclusão desses incentivos da apuração do lucro real.

E nem se alegue, como sugerido pela autoridade fiscal autuante e reiterado no acórdão recorrido, que o benefício fiscal em questão, por tratar-se de isenção, teria sido concedido em favor do consumidor final — e não da primeira recorrente, haja vista que tal entendimento foi expressamente analisado e rejeitado pelo STJ no julgamento do Tema 1.182, ao tratar do chamado "efeito de recuperação dos tributos".

Sobre esse ponto, transcreve-se trecho do acórdão paradigmático, cuja íntegra foi devidamente juntada pelas recorrentes (fls. 485 e seguintes):

> De acordo com a doutrina especializada, em virtude do chamado “efeito de recuperação” que é próprio do regime da não-cumulatividade, benefícios ou incentivos fiscais que desonerem determinadas operações **representam tão somente diferimentos de incidência.**
>
> O efeito de recuperação é um fenômeno próprio de sistemas que adotam a não cumulatividade do tipo “imposto sobre imposto”, como foi a opção brasileira para o ICMS. Adotado o método “imposto sobre imposto”, uma alíquota inferior, redução de base de cálculo ou uma isenção, por exemplo, aplicadas no curso do ciclo a que está sujeito o produto, **não beneficia o consumidor, na ponta final.** É que a diferença é recuperada pelo Fisco através da aplicação de incidência mais elevada nas operações posteriores, diante da ausência da possibilidade de apuração de crédito de imposto destacado na nota fiscal. Esse é o chamado efeito de recuperação, representado no diferimento da incidência.
>
> A respeito do tema do efeito da recuperação no contexto da não-cumulatividade do ICMS, o professor Hugo de Brito Machado assevera que: “As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto

DOCUMENTO VALIDADO

> para as operações seguintes." (MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 39).

Como se nota, ao reconhecer a possibilidade de exclusão dos chamados "benefícios negativos" da apuração do lucro real, o STJ enfrentou expressamente a discussão sobre quem seria o destinatário da isenção — se o contribuinte ou o consumidor final —, concluindo, com base no chamado efeito de recuperação, que o beneficiário do incentivo é o contribuinte. Isso porque a repercussão da redução no preço será, posteriormente, compensada para o consumidor final.

Diante do exposto, e por mais estes fundamentos, merece reforma o acórdão recorrido, para o fim de que haja a desconstituição dos autos de infração lavrados em face das recorrentes, tendo em vista que a aplicação do manifestamente ilegal ADI n. 04/2024 não pode se sobrepor à legislação federal e ao precedente repetitivo do STJ, restringindo direito dos contribuintes.

6. SUBSIDIARIAMENTE – Da impossibilidade de aplicação da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL concomitantemente com a multa de ofício

Ao final da impugnação, parcialmente acolhida pela DRJ, as recorrentes pleitearam, subsidiariamente, que, na eventualidade de se admitir a manutenção da autuação, seria absolutamente indevida a cumulação das multas isolada e de ofício.

Sobre esse particular, manifestou-se a DRJ nos seguintes termos:

> **Fl. 592 -** Sobre o lançamento simultâneo das duas penalidades, é bem verdade, como trouxe a impugnante, que há a Súmula CARF n. 105, cujo enunciado segue abaixo reproduzido: [...]
>
> Cabe destacar, entretanto, o fato de constar explicitamente no seu enunciado que a multa ora tratada é aquela lançada com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei 9.430/1996. Ou seja, a Súmula n. 105, que foi aprovada em sessão realizada em 08/12/2014 pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, se reporta à redação anterior do art. 44, da Lei 9.430/1996.Referido dispositivo legal, por sua vez, foi objeto de diversas alterações ao longo do tempo e a sua redação atual, dada pela Lei 11.488/2007 (já reproduzida), prevê a multa isolada em inciso e alínea distintos
>
> **Fl. 593** A partir da nova redação dada pela MP n. 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, fica evidente a distinção entre a multa isolada e a multa de ofício proporcional. São duas materialidades distintas: uma se refere ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores a que estariam sujeitos.

DOCUMENTO VALIDADO

> Portanto, não ocorre a dupla incidência sobre a mesma materialidade alegada pelo impugnante.

Entretanto, com o devido respeito, ainda que a aplicação da Súmula CARF n. 105 esteja, de fato, limitada à multa isolada prevista no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n. 9.430/1996, a nova redação conferida ao dispositivo pela Medida Provisória n. 351/2007, posteriormente convertida na Lei n. 11.488/2007, em nada altera a vedação ao bis in idem em matéria tributária.

Como se sabe, a Lei n. 11.488/2007 modificou o art. 44 da Lei n. 9.430/1996, alterando as bases de cálculo das duas penalidades: a multa isolada de 50% passou a incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, enquanto a multa de ofício de 75% passou a recair sobre a totalidade do tributo devido ao final do ano-calendário.

No caso em exame, o auto de infração exige o pagamento de multa isolada de 50%, com fundamento no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei n. 9.430/1996, em razão da suposta ausência de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL. Paralelamente, impõe-se também multa de ofício — agora reajustada para 75% — com base no inciso I e no § 1º, inciso VI, do mesmo artigo.

Ocorre que, independentemente das alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007, os fundamentos que justificaram a edição da Súmula CARF n. 105 continuam plenamente aplicáveis à multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea “b”, com a nova redação.

Isso porque um mesmo fato jurídico não pode dar ensejo à aplicação de duas penalidades distintas. As estimativas mensais de IRPJ e CSLL constituem meras antecipações do tributo devido ao final do ano-calendário. O não recolhimento dessas estimativas configura, portanto, uma irregularidade transitória, que somente se consuma com a apuração definitiva do tributo em 31 de dezembro.

Desse modo, o inadimplemento das estimativas representa apenas o “meio” para o inadimplemento do tributo anual, devendo ser aplicado ao caso o princípio da consunção ou da absorção — entendimento, inclusive, já consagrado por diversos precedentes deste E. CARF: (...)

Isto posto, na remota hipótese de manutenção do auto de infração, requer-se a reforma do acórdão recorrido, para que seja cancelada a multa isolada, diante da impossibilidade de sua exigência concomitante com a multa de ofício aplicada nos presentes autos.

7. DOS PEDIDOS

Ante o exposto, as recorrentes requerem seja conhecido do presente recurso voluntário e dado provimento a ele, para o fim de que sejam cancelados os autos de infração vinculados ao presente processo, diante da regularidade da exclusão da subvenção da apuração do lucro real, nos termos da legislação aplicável e da jurisprudência vinculante do Superior Tribunal de Justiça.

DOCUMENTO VALIDADO

> Subsidiariamente, na hipótese de manutenção do lançamento, requer-se o cancelamento da multa isolada, diante da impossibilidade de sua cumulação com a multa de ofício, por configurar hipótese de bis in idem, conforme reiteradamente reconhecido por este E CARF.
>
> Por fim, em conformidade com as disposições do Decreto n. 70.235/1972, com a redação conferida pela Lei n. 14.689/2023, protestam as recorrentes, desde já, pela oportunidade de realização de sustentação oral a ser realizada em sessão de julgamento presencial ou síncrona".

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora.

Os recursos voluntários apresentados pelas Recorrentes (contribuinte e responsável solidária) atendem aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Portanto, deles tomo conhecimento.

Conforme já relatado, os autos versam acerca de lançamento de IRPJ e CSLL referente aos anos-calendário de 2021 e 2022, decorrente da exclusão, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de valores registrados como subvenções para investimento supostamente oriundas de isenções de ICMS concedidas pelo Estado de São Paulo. O crédito tributário lançado alcançou valores expressivos e foi acompanhado de multa de ofício qualificada (100%), multa isolada sobre estimativas mensais e juros de mora.

A fiscalização entendeu que a contribuinte não recebeu efetivamente subvenções, mas apenas se beneficiou de isenções gerais de ICMS, que não geraram acréscimo patrimonial.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, a empresa teria promovido lançamentos contábeis artificiais, registrando despesas fictícias de ICMS que seriam devidas caso não houvesse isenção, seguidas do reconhecimento de receitas de "subvenção", neutralizando o resultado contábil.

Ainda assim, esses mesmos valores foram excluídos no e-Lalur e no e-Lacs, o que, para o Fisco, representou exclusão indevida de receita operacional.

A autoridade fiscal sustentou que isenções de ICMS concedidas de forma geral não configuram subvenções para investimento, pois não decorrem de transferência de recursos públicos nem resultam em aumento de patrimônio do contribuinte, beneficiando, em última análise, o consumidor final.

DOCUMENTO VALIDADO

Com base nisso, concluiu pela exigência do IRPJ e da CSLL, pela aplicação de multa qualificada e pela representação fiscal para fins penais, além da responsabilização solidária da empresa sucessora **(KATAYAMA AGRONEGÓCIOS)** em razão de cisão parcial[1].

Em sua defesa, a contribuinte (**KATAYAMA ALIMENTOS LTDA)** alegou que a autuação contrariaria o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a Lei Complementar nº 160/2017 e o entendimento firmado pelo STJ no Tema 1.182, sustentando que os benefícios fiscais de ICMS, inclusive isenções e reduções de base de cálculo, poderiam ser excluídos da base do IRPJ e da CSLL desde que observada a constituição de reserva de lucros, o que teria sido cumprido.

Argumentou também que não existe exigência legal de ato concessivo individualizado, que a distinção entre "isenção" e "desoneração" seria artificial e sem respaldo normativo, e que a contabilização adotada estaria em conformidade com o CPC 07 e com soluções de consulta da própria Receita Federal. Ademais, defendeu a impossibilidade de caracterização de simulação ou fraude, tratando-se, no máximo, de divergência interpretativa.

O acórdão recorrido reconheceu que, após o trânsito em julgado do Tema 1.182 do STJ, consolidou-se o entendimento de que os benefícios fiscais de ICMS somente podem ser excluídos da base do IRPJ e da CSLL quando atendidos os requisitos legais, especialmente aqueles previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Destacou ainda a vinculação da Administração Tributária ao Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4/2024, segundo o qual a exclusão só é admissível quando houver efetivo acréscimo patrimonial, o que não se verifica nas hipóteses em que a isenção não gera ingresso de recursos nem mutação patrimonial para o contribuinte.

Por outro lado, a decisão recorrida desconsiderou a tese de que seria indispensável a existência de ato concessivo individualizado, reconhecendo que não há fundamento legal expresso para essa exigência. Também considerou regular a forma de contabilização adotada pela empresa, por estar amparada no CPC 07 e em orientações da Receita Federal, afastando a caracterização de simulação contábil.

Nesse contexto, entendeu que não ficou configurada fraude, dolo ou sonegação, mas sim divergência de interpretação da legislação tributária, o que inviabiliza a aplicação da multa de ofício qualificada.

Assim, a 9ª Turma da DRJ julgou a impugnação procedente em parte, para reduzir a multa de ofício de 100% para 75%, mantendo, no entanto, integralmente o crédito tributário principal de IRPJ e CSLL, bem como a exigência das multas nos limites definidos na decisão. Restou assegurado à contribuinte o direito de interpor recurso voluntário às instâncias superiores do contencioso administrativo fiscal.

[1] A contribuinte sofreu c*isão parcial tendo parcela (61,65%) do seu patrimônio incorporado pela empresa já existente KATAYAIV1A AGRONEGÓCIOS LTDA, CNPJ 37.176.287/0001-15.*

DOCUMENTO VALIDADO

Portanto, destaco que a controvérsia central remanescente reside na possibilidade jurídica de exclusão, da apuração do lucro real, dos valores correspondentes à isenção de ICMS usufruída pela contribuinte no Estado de São Paulo.

Em resumo, a Recorrente (**KATAYAMA ALIMENTOS LTDA.)** alegou que exerce atividade de comercialização de ovos in natura e é beneficiária da isenção de ICMS prevista no art. 36 do Anexo I do RICMS/SP, benefício concedido no âmbito de política pública estadual voltada ao desenvolvimento do setor hortifrutigranjeiro, à geração de emprego e renda e ao estímulo à atividade econômica.

Assim, nos exercícios de 2021 e 2022, a Recorrente (**KATAYAMA ALIMENTOS LTDA.**) excluiu os valores correspondentes a essa isenção da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, procedendo ao registro dos montantes em conta de reserva de lucros, em estrita observância ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, à Lei Complementar nº 160/2017 e ao entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema 1.182 dos recursos repetitivos.

A fiscalização, contudo, glosou tais exclusões sob o argumento de que isenções de ICMS não configurariam subvenções aptas a afastar a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, por não gerarem acréscimo patrimonial e por supostamente beneficiarem apenas o consumidor final.

As Recorrentes alegaram que a DRJ, embora tenha afastado a exigência de ato concessivo individualizado, reconhecido a correção da contabilização à luz do CPC 07 e rechaçado a acusação de simulação contábil ou fraude, manteve o lançamento com fundamento na interpretação do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 à luz do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4/2024.

Sustentaram, também, que a decisão recorrida incorreu em equívoco jurídico ao interpretar o Tema 1.182 do STJ como desfavorável aos contribuintes.

Ao contrário, o precedente vinculante estabeleceu, de forma clara, que os benefícios fiscais de ICMS — inclusive isenções, reduções de base de cálculo e diferimentos — podem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL desde que atendidos os requisitos legais, notadamente a constituição de reserva de lucros, sendo expressamente afastada a exigência de demonstração de que o incentivo tenha sido concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

O único controle admitido ao Fisco refere-se à verificação de eventual desvio de finalidade, caso os valores sejam utilizados de modo estranho à viabilidade do empreendimento, o que não se verifica no caso concreto.

As Recorrentes alegaram, ainda, a indevida prevalência conferida pela DRJ ao ADI RFB nº 4/2024, ato infralegal de natureza meramente interpretativa, que não pode restringir direitos assegurados por lei federal e por decisão judicial vinculante.

DOCUMENTO VALIDADO

O referido ADI, ademais, de acordo com as Recorrentes, dirige-se a hipóteses de transferência de recursos públicos, típicas de benefícios classificados como "grandezas positivas", não se aplicando às isenções, que constituem "grandezas negativas" expressamente equiparadas, por força legal, às subvenções para investimento.

A legislação é clara ao dispor que os incentivos e benefícios fiscais de ICMS são considerados subvenções para investimento, sendo vedada a exigência de quaisquer requisitos adicionais além daqueles previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

O recurso também refutou a alegação de inexistência de repercussão econômica da isenção. À luz da Estrutura Conceitual da Contabilidade, a variação patrimonial positiva não decorre apenas do aumento do ativo, mas também da redução de passivo, o que ocorre quando o tributo deixa de ser exigido.

Ademais, o próprio STJ, ao enfrentar a questão do chamado "efeito de recuperação" do ICMS, reconheceu que as isenções não beneficiam o consumidor final, mas o contribuinte, pois a desoneração é absorvida ao longo da cadeia de incidência do imposto não cumulativo.

Por fim, as Recorrentes ressaltaram que a tributação federal sobre incentivos fiscais estaduais viola o pacto federativo e esvazia a finalidade extrafiscal das políticas públicas estaduais, contrariando os objetivos constitucionais de desenvolvimento econômico e social. A exclusão da isenção da apuração do lucro real, longe de representar benefício indevido, assegura a plena eficácia da política pública legitimamente instituída pelo Estado de São Paulo.

Subsidiariamente, caso não seja acolhida a tese principal, as Recorrentes requereram o afastamento da multa isolada, por impossibilidade de sua cumulação com a multa de ofício, diante do princípio do bis in idem e da aplicação do princípio da consunção, amplamente reconhecidos pela jurisprudência do CARF e do Superior Tribunal de Justiça.

Diante de todo esse contexto, as Recorrentes postularam a reforma do acórdão recorrido, com o cancelamento dos autos de infração, ou, alternativamente, o afastamento da multa isolada, preservando-se a coerência do sistema jurídico, a autoridade dos precedentes vinculantes e os princípios constitucionais que regem a tributação.

Considerando as alegações, entendo que assistem razão às Recorrentes e a exigência de IRPJ e CSLL dos anos de 2021 e 2022 deve ser cancelada. Explico.

Consoante já demonstrado, a Recorrente **KATAYAMA** atua na comercialização de ovos *in natura* e é beneficiária de isenção de ICMS instituída como política pública extrafiscal voltada ao desenvolvimento do setor hortifrutigranjeiro, tendo excluído corretamente tais valores do lucro real e da base da CSLL, com o devido registro em reserva de lucros, nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e da Lei Complementar nº 160/2017.

No âmbito da tributação estadual, é a contribuinte do ICMS que, por exercer atividade de comércio de ovos *in natura* no Estado de São Paulo, faz jus à isenção do ICMS prevista

DOCUMENTO VALIDADO

no art. 8º1 do Decreto n. 45.490/2000 c/c o art. 36 do Anexo I2 do mesmo diploma, aprovada nos termos do Convênio ICMS-Confaz n. 44/75.

A mencionada isenção foi concedida à primeira recorrente como parte da política estadual de incentivo à geração de emprego, renda e ao desenvolvimento econômico do setor hortifrutigranjeiro, conforme demonstrado no Ofício GS-CAT n./2019, do Decreto Estadual n. 64.098/2019, e na Exposição de Motivos do Projeto de Lei n. 787/2017 (fls. 465-470), que fundamentaram as alterações no art. 36 do Anexo I do RICMS/SP.

Diante de seu caráter contraprestacional e vinculado ao incentivo à geração de emprego e renda no Estado, a isenção referida qualifica-se, nitidamente, como subvenção governamental. Por isso, não poderia ser incluída na base de cálculo do lucro real, nem tampouco sujeita à tributação pelo IRPJ e CSLL, sob pena de violação ao caput e §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, vigente à época dos fatos, à Lei Complementar n. 160/2017 e ao entendimento firmado pelo STJ no julgamento do REsp 1.945.110/RS, sob o rito dos repetitivos (Tema 1.182).

Por esse motivo, nos anos de 2021 e 2022, a primeira Recorrente excluiu a referida subvenção da apuração do lucro real, registrando o incentivo em correspondente conta de reserva de lucros no patrimônio líquido, conforme determinação dos incisos I e II do art. 30 da Lei n. 12.973/2014:

Ajustes ECF - M300 – SPED – fls. 49 - 50

CNPJ (8 dígitos)	Ano ECF	Transmissão ECF	M300: Período de Apuração	M300: Descrição
47765979	2021	19/08/2022	A00	280-(-) DOACOES E SUBVENCOES PARA INVESTIMENTOS
47765979	2022	28/02/2023	A00	280-(-) DOACOES E SUBVENCOES PARA INVESTIMENTOS

M300: Histórico	M300: Tipo de Lançamento	M300: Valor
SUBVENCAO DO ICMS	EXCLUSAO	- 49.989.880,73
SUBVENCAO DO ICMS	EXCLUSAO	- 47.726.739,84

Balanço patrimonial em 31 de dezembro – fl.183

Patrimônio líquido	17		
Capital social		39.669	39.669
Ajustes de avaliação patrimonial		67.801	67.801
Lucros acumulados		15.535	17.921
Reserva de incentivos fiscais		10.942	
Total do patrimônio líquido		133.947	125.391
Total do passivo e do patrimônio líquido		482.296	438.283

DMPL - 186

	Nota	Capital social	Ajustes de avaliação patrimonial	Reseva de incentivos fiscais	Lucros acumulados	Total
Em 31 de dezembro de 2019		28.200	68.493		22.959	119.652
Aumento de capital social com integralização de obrigação com partes relacionadas e de lucros acumulados	17 (a)	41.544			(11.792)	29.752
Acervo líquido cindido da atividade de pecuária	17 (a)	(30.075)	(692)			(30.767)
Lucros distribuídos	17 (c)				(2.792)	(2.792)
Lucro líquido do exercício					9.545	9.545
Em 31 de dezembro de 2020		39.669	67.801		17.920	125.390
Lucros distribuídos	17 (c)				(2.385)	(2.385)
Lucro líquido do exercício					10.942	10.942
Constituição de reserva de incentivos fiscais	17 (d)			10.942	(10.942)	
Em 31 de dezembro de 2021		39.669	67.801	10.942	15.535	133.947

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Livro Razão – fl.280

LIVRO RAZÃO

Entidade: Katayama Alimentos Ltda

Período da Escrituração: 01/01/2022 a 30/11/2022 CNPJ: 47.765.979/0001-52 Número de Ordem do Livro: 192

Período Selecionado: 01 de Janeiro de 2022 a 30 de Novembro de 2022

Conta Selecionada: 2.3.1.02.002 - Lucros (Prejuízos) do Exercício

Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial -->	10941822.62	C
01/01/2022	Constituição de reserva de incentivos fiscais	11211225	R$ 10.941.822,62		R$ 0,00	
30/11/2022	VLR.TRANSF.P/ ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO	12107471	R$ 39.024.550,03		R$ 39.024.550,03	D

Lalur- fl. 266

Histórico	Adição	Exclusão
2: Lucro Líquido Antes do IRPJ		R$ 54.415,47
169: LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R$ 54.415,47
171: LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R$ 54.415,47
175: LUCRO REAL		R$ 54.415,47
178: Lucro Líquido Antes do IRPJ		R$ 8.637.667,91
182.01: Provisões ou perdas estimadas não dedutíveis	R$ 574.944,00	
183.30: Despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores	R$ 3.087,50	
183.45: Doações	R$ 863.908,92	
183.65: Multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária	R$ 13.767,41	
216.10: Incentivo fiscal - depreciação acelerada - atividade rural	R$ 4.823.022,54	
267: SOMA DAS ADIÇÕES (IRPJ)	R$ 6.278.730,37	
269: (-) Reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis		R$ 371.195,10
280: (-) Doações e subvenções para investimentos		R$ 49.989.880,73
294.05: Incentivo fiscal - depreciação acelerada - atividade rural		R$ 8.897.365,92
311: (-) Avaliação a valor justo - ativo ou passivo da pessoa jurídica - ganho		R$ 16.964.054,00
342: SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)		R$ 76.222.495,75
343: LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R$ 78.581.433,29
345: LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R$ 78.581.433,29
349: LUCRO REAL		R$ 78.581.433,29

A constituição da conta de reserva de lucros para contabilização do incentivo também está detalhada no balanço (fl. 225), na DMPL (fl. 228), no Livro Razão (fls. 270, 271, 277, 278-286) e no Lalur e Lacs (fls. 275-276, 298- 302), registros estes confirmados por auditoria independente da PwC do Brasil (fls. 177-264), conforme destacado nas fls. 212-213 e 256:

Fls. 212-213 e fl. 256

(c) Distribuição de lucros

Os lucros apurados pela Empresa são distribuídos aos seus respectivos quotistas e registrados no passivo das demonstrações financeiras quando aprovados pelos sócios. Em 28 de dezembro de 2021, os sócios da Empresa deliberaram pela distribuição de 25% do lucro líquido do exercício de 2020, calculado em R$ 2.386. O lucro líquido apurado no exercício de 2021 não foi destinado no exercício, em virtude da constituição da Reserva de incentivos fiscais (Nota 17 (d)).

(d) Reserva de incentivos fiscais

A Empresa possui benefícios fiscais relacionados à redução do recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. O valor da subvenção apurado no exercício foi registrado no resultado do exercício como redução dos impostos sobre vendas (Nota 18) por representar um crédito tributário reduzindo a despesa de ICMS sobre vendas. Para efeito de cálculo do ICMS, nos termos do § 3º, do artigo 19 da Lei 12.973/2014, a subvenção concedida à Empresa pelas demais autoridades fiscais será destinada à

"Reserva de incentivos fiscais" quando a Empresa apresentar lucro acumulado suficiente para a constituição da reserva.

Em 31 de dezembro de 2021, o valor do incentivo fiscal que impactou o resultado nas demonstrações financeiras foi de R$ 49.990, com constituição de Reserva de Incentivos Fiscais no montante de R$ 10.942, limitado ao lucro líquido do exercício (2020 – não foi constituída Reserva de incentivos fiscais). Os lucros apurados em exercícios subsequentes futuros serão utilizados para constituição da Reserva de incentivos fiscais sobre o valor remanescente de R$ 39.048.

Assim, restou demonstrada a legitimidade e regularidade do procedimento adotado por ela.

Porém, embora, a DRJ tenha reconhecido a regularidade da contabilização e afastado qualquer acusação de fraude, manteve o lançamento com base em interpretação restritiva da legislação, amparada no ADI RFB nº 4/2024.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Ocorre que o Tema 1.182 do STJ, de aplicação vinculante, assegura a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS — inclusive isenções — desde que constituída reserva de lucros, o foi feito, afastando a exigência de destinação à implantação ou expansão de empreendimentos.

Dessa maneira, confirma-se que a dedução das subvenções na composição do IRPJ e da CSLL constitui direito garantido tanto pela legislação aplicável quanto pela jurisprudência dominante, além de estar respaldada por decisão judicial válida.

Ademais, no que tange às subvenções para investimento, o artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, ostentava a seguinte redação original:

> 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)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.
>
> § 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.
>
> § 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:
>
> 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;
>
> 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 III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.
>
> § 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.

Posteriormente, veio a ser editada a Lei Complementar nº 160, de 2017, cujo artigo 9º acrescentou os §§ 4º e 5º ao acima transcrito artigo 30, *verbis:*

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:
>
> "Art. 30
>
> (...)
>
> § 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.
>
> § 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados."

Além disso, o artigo 10 da Lei Complementar nº 160, de 2017, assim dispôs:

> 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.

Verifica-se, pois que com a publicação da Lei Complementar 160, de 7 de agosto de 2017, teve fim a discussão sobre a natureza do crédito de ICMS, ao estabelecer que tais incentivos *"são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo*".

Os fatos geradores analisados no presente litígio referem-se aos anos-calendários de 2021 e 2022. Aplicam-se ao caso as determinações normativas em vigor à época, uma vez que "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada" (art. 144 do Código Tributário Nacional).

Contudo, ainda que seja incólume de dúvidas a aplicação retroativa do § 4º do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para os processos em andamento, era necessário verificar, além do atendimento às formalidades previstas na Lei Complementar nº 160, de 2017, se os requisitos expressos no caput daquele dispositivo estavam presentes nestes autos. Todavia, ressalte-se que isso sequer foi questionado nestes autos.

Nesse mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça julgou o REsp nº 1945110/RS, sob a sistemática dos recursos repetitivos, quanto firmou a tese do Tema Repetitivo nº 1182, assim enunciada:

> "1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre

DOCUMENTO VALIDADO

> 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 à 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.

Desse modo, a partir de então, o único requisito a ser verificado para que o valor do crédito de ICMS possa não ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo do IRPJ e da CSLL passou a ser aquele previsto no caput do artigo 30 da Lei 12.973/2014, qual seja, o registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Neste cenário, é certo que, uma vez cumprido o requisito previsto no caput do artigo 30 da Lei 12.973/2014, qual seja, a contabilização dos valores como reserva de lucros (e quem nem foi questionado pelo acordão de piso) e não tem sido levando aspectos relacionados à eventual destinação posterior de tais valores, não deve prevalecer, nesta parte, o lançamento efetuado.

Ademais, o tema foi objeto de sucessivas análises pelo E. STJ, nas suas Turmas de Direito Público e, em seguida, na Primeira Seção de Julgamento, inclusive gerando provimento vinculante por meio de julgamento de Recurso Especial Repetitivo. A interpretação conferida pelo E. STJ, como se verá a seguir, vem sendo incorporada pela 1ª Turma da CSRF deste Carf, responsável pela unificação da interpretação jurídica nesta 1ª Seção de Julgamento.

O E. STJ, no EREsp nº 1.517.492/PR (Rel. Min. Og Fernandes, Red. p/ acórdão Min. Regina Helena Costa, DJ 08/11/2017), definiu que os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados não poderiam ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Embora não tenha sido julgado sob o rito dos precedentes vinculantes, referido julgado se deu na 1ª Seção do E. STJ, com a seguinte manifestação:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA 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 mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

DOCUMENTO VALIDADO

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.

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

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.
>
> (EREsp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 8/11/2017, DJe de 1/2/2018.)

Portanto, é firme o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consolidado a partir do julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR, de que a tributação federal sobre créditos presumidos de ICMS viola o princípio federativo, na medida em que esvazia incentivo fiscal concedido por ente dotado de competência constitucional própria.

Posteriormente, foi discutida a extensão desse entendimento para os demais formatos de incentivos fiscais concedidos pelos Estados. No Tema Repetitivo nº 1.182 (Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ 26/04/2023, com trânsito em julgado em 14/08/2023), foram definidas as seguintes teses, com eficácia vinculante para este Carf (art. 99 do RICARF):

Logo, como vem, inclusive ,entendendo o E. STJ em julgamentos recentes, “em suma, ao crédito presumido de ICMS aplica-se o disposto nos EREsp. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS adota-se o disposto no art. 10 da Lei Complementar 160/2017 e no art. 30 da Lei 12.973/2014” (AgInt nos EDcl no REsp nº 2.122.157/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 12/08/2024).

Logo, como vem, inclusive ,entendendo o E. STJ em julgamentos recentes, “em suma, ao crédito presumido de ICMS aplica-se o disposto nos EREsp. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS adota-se o disposto no art. 10 da Lei Complementar 160/2017 e no art. 30 da Lei 12.973/2014” (AgInt nos EDcl no REsp nº 2.122.157/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 12/08/2024).

Analisando tais precedentes, a 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9101-006.891 (Rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, Sessão de 04/04/2024), por unanimidade, a respeito de benefício de crédito presumido de ICMS, definiu o seguinte:

> 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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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 à 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.

Veja-se que o E. STJ realizou distinção expressa com a matéria decidida no EREsp nº 1.517.492/PR, fazendo referência expressa a este julgamento na própria tese vinculante. Aplica-se este primeiro julgamento em caso de benefício de crédito presumido de ICMS, concluindo-se que a exigência de IRPJ e CSLL é indevida em função da violação ao pacto federativo.

Para os outros benefícios, a exclusão é condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei (art. 10 da LC nº 160/2017 e art. 30 da Lei nº 12.973/2014), mas “não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

Persiste, assim, tão somente quanto a esses outros benefícios, a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, conforme ementa constante nos acórdãos correspondentes ao Tema nº 1.182:

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

DOCUMENTO VALIDADO

mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023.

Na fundamentação do voto vencedor, o Relator destacou o seguinte:

> Voltando ao caso concreto, considerando-se que trata-se nestes autos de exclusão do crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendo que devem ser aplicadas ao presente caso as conclusões do ERESP nº 1.517.492/PR, independentemente das disposições da LC. nº160/2017.
>
> Embora a tese fixada pelo STJ nos recursos repetitivos examinados trate dos demais tipos de benefícios fiscais do ICMS o fez por exclusão da aplicação do entendimento exarado no ERESP nº 1.517.492/PR, referendando a aplicação deste nos casos de exclusão crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
>
> Desta feita, no presente caso, perde qualquer relevância analisar o atendimento aos requisitos estabelecidos na Lei nº 12.973/2014.
>
> Observo que, mesmo para os demais tipos de incentivos do ICMS os acórdãos repetitivos fixaram tese de que não cabe ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, restringindo-se à exigência de constituição de reserva de lucros, não passível de distribuição, nos termos do caput e §§ 1º a 3º do art. 30 da Lei nº12.973/2014.
>
> Ademais, no caso concreto a autoridade fiscal não fez qualquer consideração em seu Termo de Verificação Fiscal – TVF sobre a constituição de Reservas de Lucros em face dos incentivos recebidos, não sendo este um dos fundamentos da autuação.
>
> O tema foi introduzido pela decisão de primeiro grau, sendo expressamente questionada tal inovação pela contribuinte em seu recurso voluntário.
>
> O acórdão recorrido considerou irrelevante tal questão, tanto que deu provimento parcial ao recurso a despeito dessa discussão, como se colhe da seguinte passagem, já transcrita, do voto condutor do acórdão:
>
> > Neste contexto, parcialmente correta a autuação levada a termo pela fiscalização, bem como a decisão recorrida, ao manter a autuação, independentemente do argumento subsidiário de que a contabilidade não teria formalizado a chamada "reserva de incentivo", posto que efetivamente o contribuinte investiu valor inferior a 5% do montante auferido a título de subvenção.
>
> A d. PGFN não questionou tal conclusão, seja em sede de embargos ou de recurso especial, assim entendo que esta matéria encontra-se superada no presente caso. Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial quanto à primeira matéria.

DOCUMENTO VALIDADO

Diante do exposto, a 1ª Turma da CSRF acompanhou o entendimento manifestado pelo E. STJ, realizando uma distinção relevante entre o benefício de crédito presumido – cuja tributação pelo IRPJ e pela CSLL seria ilegítima de forma incondicional – e os demais benefícios para fins de cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. A respeito dessa distinção, vale citar ainda explicação doutrinária:

> "Ora, o Estado que concede crédito presumido de ICMS está por abdicar de receita com objetivo de fomentar desenvolvimento econômico em determinado setor da economia. Esta abdicação de receita não pode ser tributada pela União, pois o contribuinte não está revelando capacidade contributiva, mas sim recebendo subvenção governamental com destinação específica de expandir seus empreendimentos (independentemente do resultado financeiro advindo da expansão).
>
> Diante disso, o que a União faz ao tributar os créditos presumidos de ICMS é onerar o patrimônio dos Estados, haja vista que aquele valor de ICMS descontado pelos créditos presumidos seria repassado aos Estados. Esta prática finda por desvirtuar o próprio objetivo do incentivo fiscal.
>
> Em decorrência desta decisão, os contribuintes buscaram alargar a aplicação do Pacto Federativo aos demais incentivos de ICMS. Foi então que, analisando o Tema Repetitivo n. 1.18219, o Superior Tribunal de Justiça reafirmou a posição acerca dos créditos presumidos, o que fortalece ainda mais o afastamento da aplicação da legislação infraconstitucional sobre tal benefício, mas determinou que os demais incentivos de ICMS deveriam seguir os requisitos da Lei nº 12.973/2014.
>
> Essa decisão reforça a interpretação de que as leis ordinárias não se aplicam aos créditos presumidos de ICMS para fins de tributação pelo IRPJ e pela CSLL[2].

Ademais, como bem destacando pelas Recorrentes, com a decisão mencionada, é possível concluir que o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 04/2024 acabou por restringir ilegalmente o alcance da lei e do precedente vinculante do STJ ao tentar limitar o benefício apenas a casos de "transferência de recursos" (grandezas positivas), criando distinções que a lei e a jurisprudência não autorizam.

Destarte, ainda, ficou claro que, com a inclusão dos §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 pela LC nº 160/2017, o legislador vedou a imposição de requisitos adicionais pela Receita Federal, como a exigência de ato concessivo individualizado ou a comprovação de acréscimo patrimonial direto.

Em suma, deve-se esclarecer que, nos termos dos precedentes firmados pelo E. STJ (EREsp 1.517.492/PR e Tema Repetitivo nº 1.182), o crédito presumido de ICMS é elemento

[2] MONTENEGRO, João Victor. O Problema da Tributação dos Créditos Presumidos de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL. Revista Direito Tributário Atual, (56), p. 368–385

DOCUMENTO VALIDADO

estranho à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não podendo ser inserido na referida base imponível, independentemente do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Ressalte-se que o procedimento adotado seguiu rigorosamente a Lei nº 12.973/2014 e o entendimento firmado pelo STJ no Tema 1.182, comprovando a regularidade contábil por meio de balanços e auditorias, tendo a auditoria independente da PwC confirmado os registros da constituição da conta de reserva de lucros destinada à contabilização do incentivo fiscal (subvenção de ICMS).

Abrangência da Verificação: Essa confirmação validou o detalhamento presente em diversos documentos contábeis das recorrentes, incluindo o balanço patrimonial, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), o Livro Razão, o Lalur e o Lacs

Assim, entendo que devem ser canceladas as exigências de IRPJ e CSLL incidentes sobre crédito presumido de ICMS e, por conseguinte, a responsabilidade solidária atribuída à empresa KATAYAMA AGRONEGÓCIOS LTDA.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário cancelando integralmente os lançamentos.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça

DOCUMENTO VALIDADO