



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.721071/2023-47
ACÓRDÃO	1102-001.758 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BELA SEMENTES INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE SEMENTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021

APURAÇÃO DE LUCRO REAL

Incabível a exclusão, no cômputo do lucro real, de reduções de base de cálculo, isenções e diferimentos do ICMS sobre a comercialização de produtos, quando tais benefícios visam à redução do preço da mercadoria, de forma a beneficiar o consumidor final, e não transitaram pelo resultado contábil, não se aplicando a tais casos o tratamento dado ao crédito presumido, não bastando a mera formação de reserva de lucros para justificar a exclusão indevida.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Cristiane Pires McNaughton, Gustavo Schneider Fossati e Gabriel Campelo de Carvalho, que davam provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que confirmou o lançamento de IRPJ e CSLL, para os anos-calendário 2018, 2019, 2020, 2021. Assim dispôs o Relatório da decisão recorrida:

Contra a sociedade acima qualificada foram lavrados os Autos de Infração de fls. 2 a 43 e de fls. 45 a 82, que lhe exigem o pagamento de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), como se vê abaixo:

TRIBUTOS LANÇADOS, EM R\$					
TRIBUTO	VALOR	JUROS	MULTA	MULTA ISOLADA	SOMA
IRPJ	15.176.735,82	4.182.752,64	15.176.735,82	6.552.579,53	41.088.803,81
CSLL	5.483.064,89	1.511.477,14	5.483.064,89	2.361.214,39	14.838.821,31
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO					55.927.625,12

O lançamento de IRPJ, de que deriva o de CSLL, decorreu da verificação do cumprimento de obrigações tributárias por parte da interessada, durante a qual se apurou o que se relata no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 87 a 143, que a seguir se resume.

Informam os Autores do feito haverem apurado infrações à legislação tributária consistentes na

[...] exclusão indevida, na apuração do Lucro Real, de supostas subvenções governamentais NÃO RECEBIDAS, concedidas a título de redução de base de cálculo, isenção e diferimento do ICMS sobre a comercialização de determinados produtos agropecuários, notadamente sementes de soja para plantio, cujos valores indevidamente excluídos pela fiscalizada no período somaram mais de R\$ 164 milhões [...].

3 Para os ACs 2018 e 2021 a fiscalizada apurou o IRPJ/CSLL de forma anual com recolhimento das estimativas mensais e para os ACs 2019 e 2020 a forma de tributação e apuração adotada foi o lucro real trimestral.

Sob o título “4.1 DA EXCLUSÃO INDEVIDA E FRAUDULENTA DE INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS NAS BASES DE CÁLCULO DO LUCRO REAL”, escrevem os Autores do feito que, na “apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dos períodos de apuração de 2018, 2019, 2020 e 2021, informada na Escrituração Contábil Fiscal (ECF)”, a interessada realizou exclusões na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, a título de “Doações e Subvenções para investimentos”, correspondentes a “Isenções, Reduções de Base de Cálculo e Diferimento de ICMS concedidos pelos Estados do Paraná e Mato Grosso do Sul”. Na realidade, tratar-se-ia de simulação de “recebimento de valores que seriam decorrentes de isenções, diferimentos e reduções de base de cálculo de ICMS sobre a comercialização de produtos agropecuários, notadamente sementes de soja para plantio”, valores estes que, por um artifício contábil reconhecido pela própria interessada (fls. 162 a 185), jamais “compuseram o resultado (Lucro Contábil) na forma de Receitas que, na apuração do Lucro Real, poderiam ser excluídas para fins de apuração das bases de cálculo tributáveis”.

Reproduzem-se em parte os “registros M300 – Demonstração do Lucro Real e M350 – Demonstração da Base de cálculo da CSLL”, relativos aos anos-calendário de 2018 a 2021.

Analizando-se a Escrituração Contábil Digital (ECD) da interessada, constatou-se o uso de “duas contas de resultado redutoras da Receita Bruta, que receberam lançamentos a débito, relacionadas ao ICMS: a conta nº 61501001 – ICMS” (que recebia lançamentos a débito do efetivo ICMS a recolher) e “a conta nº 61501005 – ICMS – CONVÉNIO 100/9712” (que recebia lançamentos a débito das despesas fictícias com ICMS caso não houvesse os benefícios fiscais de isenção, redução de base de cálculo e diferimento do ICMS), além de outra “conta relacionada ao ICMS que recebeu lançamentos a crédito, anulando os débitos da conta nº 61501005: trata-se da conta nº 61501006 – SUBVENÇÃO PI INVEST.- LEI COMPL 160/201713” (ver tabela abaixo).

Tabela 03: Valores do ICMS registrados nas contas contábeis do contribuinte

Conta Contábil	Descrição	D/C	2018	2019			
				1TRIM	2TRIM	3TRIM	4TRIM
61501001	ICMS	D	901.461,00	11.564,86	1.969,68	921.913,34	371.695,30
61501005	ICMS-CONVÉNIO 100/97	D	31.802.438,54	782.729,95	1.011.861,68	25.353.860,14	7.934.174,34
61501006	SUBVENÇÃO P/INVEST. – LEI COMPL 160/2017	C	31.802.438,54	782.729,95	1.011.861,68	25.353.860,14	7.934.174,34
	ICMS efetivo	D	901.461,00	11.564,86	1.969,68	921.913,34	371.695,30

Conta Contábil	Descrição	D/C	2020				2021
			1TRIM	2TRIM	3TRIM	4TRIM	
61501001	ICMS	D	41.171,74	24.058,27	1.375.190,02	541.805,69	3.350.697,87
61501005	ICMS – CONVÉNIO 100/97	D	851.572,10	1.094.823,84	31.776.551,91	7.835.304,26	55.635.422,05
61501006	SUBVENÇÃO P/INVEST. – LEI COMPL 160/2017	C	851.572,10	1.094.823,84	31.776.551,91	7.835.304,26	55.635.422,05
	ICMS efetivo	D	41.171,74	24.058,27	1.375.190,02	541.805,69	3.350.697,87

Examinando-se as ECF transmitidas pela interessada, constatou-se que as contas 61501001 e 61501005 haviam sido vinculadas à conta referencial 3.01.01.01.02.03 e que a conta 61501006 foi vinculada à conta referencial 3.01.01.05.01.13, exceto durante o ano-calendário de 2020, quando “*a suposta receita de subvenção, não recebida, foi reconhecida dentro da própria conta de despesas de ICMS, reduzindo seu saldo devedor*”.

Tabela 04: Valores do ICMS registrados nas contas referenciais da ECF

Conta Referencial	Descrição	D/C	2018	2019			
				1TRIM	2TRIM	3TRIM	4TRIM
3.01.01.01.02.03	(-) ICMS	D	32.703.899,54	794.294,81	1.013.831,36	26.275.773,48	8.305.869,64
3.01.01.05.01.13	Doações e Subvenções para Investimentos	C	31.802.438,54	782.729,95	1.011.861,68	25.353.860,14	7.934.174,34
	ICMS efetivo	D	901.461,00	11.564,86	1.969,68	921.913,34	371.695,30

Conta Referencial	Descrição	D/C	2020				2021
			1TRIM	2TRIM	3TRIM	4TRIM	
3.01.01.01.02.03	(-) ICMS	D	41.171,74	24.058,27	1.375.190,02	541.805,69	58.986.119,92
3.01.01.05.01.13	Doações e Subvenções para Investimentos	D	0,00	0,00	0,00	0,00	55.635.422,05
	ICMS efetivo	D	41.171,74	24.058,27	1.375.190,02	541.805,69	3.350.697,87

Assim, a interessada excluiu em sua apuração do lucro real os valores creditados na conta 61501006 a título de “*Subvenção para Investimentos – LC 160/17*” e debitou os mesmos valores na conta 61501005, ficando inalterado seu resultado contábil.

Sob o título “4.2 DOS ESCLARECIMENTOS PRESTADOS PELA FISCALIZADA”, reiteram os Autores do feito que a interessada “*jamais apurou receitas referentes ao benefício fiscal de diferimento, isenção e redução de base de cálculo do ICMS*”, porque tal benefício seria concedido “*ao produto visando a redução do preço na comercialização ao consumidor final, este sim, o verdadeiro beneficiário do incentivo fiscal*”. Assim, os “*registros da fiscalizada visaram tão somente simular um suposto recebimento de subvenção almejando única e exclusivamente sua posterior exclusão na apuração do lucro real*”.

Os Autores do feito chamam atenção para o fato de que a interessada, em resposta a intimação, descreveu seu *modus operandi*, o mesmo exposto acima, e declarou expressamente que “*o efeito de ambos os lançamentos no resultado contábil é nulo, haja vista o crédito e débito no mesmo valor dentro do resultado do período*”, levando os

Autores do feito a deduzir que “*as exclusões efetuadas no e-Lalur e no e-Lacs não têm origem no benefício fiscal em análise, mas derivam de outras receitas normais da atividade da fiscalizada, sendo, portanto, indevidas*”.

Intimada também a apresentar “*os atos de concessão dos benefícios fiscais do ICMS*”, a interessada afirmou: (a) que os Regulamentos do ICMS dos estados do Paraná e Mato Grosso do Sul não preveriam a necessidade de celebração de Termo de Acordo para fruição do benefício fiscal de ICMS; (b) que tais estados haveriam instituído os benefícios sem exigência de requisitos como aquisição de imobilizado ou geração de empregos; e (c) que o artigo 9º da Lei Complementar (LC) nº 160, de 7 de agosto de 2017, que alterou o artigo 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, trata os benefícios fiscais de ICMS como subvenção para investimentos desde que mantidos em reservas de lucros. Quanto a isto, ressalvam os Autores do feito que “*uma das condições para exclusão dos benefícios fiscais de ICMS, previstas no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, é que a subvenção para investimento seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico*”, entendimento este “*ratificado pela RFB por meio da Solução de Consulta COSIT nº 145/2020*”. Os Autores do feito transcrevem trechos do Convênio ICMS nº 100 – CONFAZ, de 4 de novembro de 1997, e assinalam que ele, em sua cláusula quinta, inciso II, “*autorizou que os Estados exigissem dos vendedores a redução do preço da mercadoria nos montantes do ICMS dispensado*”, o que revelaria a inexistência de “*ganho econômico para a fiscalizada em se tratando de redução de base de cálculo, isenção ou diferimento*”. Acrescentam que “*essa redução deveria ser demonstrada nas respectivas Notas Fiscais*”; entretanto, nas “*NF-e analisadas por amostragem, não há destaque do valor reduzido da mercadoria vendida com a dispensa do ICMS*”, o que leva à conclusão de que “*o valor total da NF-e representa o valor final cobrado do adquirente, já deduzido do benefício fiscal concedido*”.

A interessada citou (fls. 1.886 a 1.897) o artigo 261, inciso I, do Regulamento do Imposto Sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018 (RIR/2018), considerando que este autorizaria a exclusão desses benefícios fiscais. Quanto a isto, ponderam os Autores do feito que

[...] a vinculação que a fiscalizada tenta fazer com o inciso I do art. 261 do RIR/18 não faz sentido porque esses valores jamais existiram para a fiscalizada, não fazem parte de seu resultado, não geraram nenhuma mutação em seu patrimônio, e não há, no Regulamento do Imposto de Renda, autorização para esse tipo de exclusão no lucro real. Trata-se de registros contábeis simulados que tentam dar aparência de uma receita de benefício fiscal, que nunca existiu para a fiscalizada, e dessa forma buscar atender ao disposto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 que autorizaria sua exclusão do Lucro Real.

Definitivamente, o inciso I do art. 261 do RIR/2018 não acoberta a exclusão de receita fictícia de subvenção fiscal, como mais à frente será ainda mais detalhada, pois nem o Estado do Mato Grosso do Sul e nem o do Paraná concederam assistência governamental para a FISCALIZADA, pois ela não é a destinatária de incentivo ou benefício fiscal decorrente de desoneração do ICMS por meio de isenção, redução de base de cálculo, redução de alíquota ou diferimento do fato gerador, já que essas espécies tributárias, no presente caso, NÃO GERAM VANTAGEM ECONÔMICA PARA O CONTRIBUINTE DO ICMS E, SIM, PARA O CONSUMIDOR FINAL, como mais à frente é determinado, bastando para isso constatar que a fictícia receita de subvenção foi anulada por uma fictícia despesa de ICMS na escrituração comercial. A fictícia receita de subvenção fiscal é excluída na apuração do Lucro Real e da BC da CSLL, mas a fictícia despesa de ICMS não é adicionada!!!

Examinando planilha eletrônica encaminhada pela interessada, constataram os Autores do feito que

[...] os benefícios fiscais de ICMS que a fiscalizada simulou ter recebido nos anos de 2018 a 2021, para que pudesse realizar a exclusão no lucro real, decorreram de incentivos dados de forma objetiva a certos produtos agropecuários por ela comercializados, notadamente sementes de soja certificadas para plantio [...].

Em sequência, intimou-se a interessada a “quantificar e demonstrar a existência de efetivo benefício econômico auferido, decorrente dos benefícios fiscais de ICMS, e que teria impactado seu resultado contábil, o que em tese, permitiria sua exclusão no Lucro Real”. Em sua resposta, a interessada afirmou que

[...] se trata de raciocínio similar aos benefícios fiscais que implicam redução dos débitos do ICMS, tais como as isenções, diferimento e reduções de base de cálculo: seu efeito de receita no resultado está implícito no débito, calculado em montante inferior àquele que seria devido caso não existisse o incentivo e, via de regra, contabilizado na forma líquida. Ou seja, apesar de tais créditos não serem demonstrados em lançamento específico – como os créditos presumidos, que são chamados, impropriamente, de “grandezas positivas” em discussões de viés jurídico – sua natureza de receita é incontestável, visto que representam aumento do resultado contábil da sociedade, ponta de partida para apuração do Lucro Real.

Diante disto, conclui-se que, em que pese representem uma redução do débito do ICMS, os créditos apurados a título de Redução, Isenção e Diferimento no Estados do Paraná e Mato Grosso do Sul foram utilizados pela Bela Sementes para exclusão a título de subvenções de investimento, uma vez que incólume sua natureza de receita (ainda que implícita na contabilização da despesa líquida do Imposto), desde que preenchidos os requisitos aplicáveis às subvenções.

À vista disso, entendem os Autores do feito que a interessada não demonstrou nem quantificou “seu benefício econômico auferido com os ditos incentivos fiscais de ICMS”, limitando-se a afirmar que

[...] os benefícios fiscais de isenção, redução de base de cálculo e diferimento de ICMS dizem respeito a uma redução dos débitos do ICMS, que o efeito na receita estaria implícito no débito calculado em montante inferior, e que esses valores não estariam demonstrados em lançamento específico.

Reiteram os Autores do feito que “o ICMS não é suportado pelo contribuinte fiscalizado já que é repassado ao consumidor final, de forma que qualquer diminuição ou dispensa dessa despesa tributária não resulta em nenhum ganho a ele” e salientam:

Vale ressaltar que no ICMS o ônus jurídico e econômico do tributo é arcado pelo contribuinte de fato (em geral, o consumidor final), uma vez que o imposto é cobrado do adquirente embutido no preço por força da Lei Complementar (LC) nº 87, de 13 de setembro de 1996, e em função do regime da não cumulatividade, a eliminação da despesa correspondente pela norma de desoneração fiscal por meio de isenção, redução de base de cálculo, redução de alíquota ou diferimento do fato gerador, sem implicar crédito para a etapa subsequente, NÃO GERA VANTAGEM ECONÔMICA PARA O CONTRIBUINTE DO ICMS, pois ela é compensada com o decréscimo também decorrente da lei, em mesmo valor, da parte do imposto que integrava a receita de vendas.

Assim, o imposto que não é mais devido pelo contribuinte do ICMS (o vendedor da mercadoria ou prestador do serviço) também deixa de ser cobrado do adquirente.

Logo, por não auferir qualquer vantagem econômica, ele não é destinatário de incentivo ou benefício fiscal decorrente de uma norma de desoneração do ICMS por uma dessas espécies.

Ressaltam os Autores do feito que labora em erro a interessada ao afirmar que “a natureza de receita desses benefícios [seria] incontestável, visto que representam aumento do resultado contábil da sociedade”, tanto porque “a própria fiscalizada afirmou mais de uma vez (respostas de fls. 162 a 185 e de fls. 1.886 a 1.897) que os procedimentos de registro desses benefícios resultaram em efeito nulo em seu resultado contábil” quanto porque, “na sistemática contábil, o ICMS integra a receita bruta já que faz parte do preço de venda da mercadoria, mas dela é deduzido, de modo que em nada afeta o resultado da empresa”. Portanto, “qualquer eventual aumento de receita líquida pela empresa vendedora não tem natureza de benefício fiscal”, vez que “o ICMS não afeta o seu resultado” nem é suportado pelo vendedor, por ser “cobrado do adquirente embutido no preço da mercadoria”.

Sob o título “4.3 DA BASE LEGAL RELACIONADA ÀS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO”, os Autores do feito salientam a “impossibilidade de exclusão, nas bases de cálculo de IRPJ/CSLL apuradas com base no Lucro Real, dos valores relativos a incentivos e benefícios fiscais de ICMS [...], porque concedidos de forma incondicional”, considerando que as “exclusões verificadas são incompatíveis com os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014”, salientando que as “deduções indevidamente utilizadas pela fiscalizada”

- a) Não geram receitas na fiscalizada, não resultando numa mutação patrimonial real, ou seja, originando ativos ou passivos na fiscalizada;
- b) Sua escrituração contábil serve apenas e tão somente para dar formalidade aparente a Subvenções não recebidas efetivamente e, desta forma, simular o direito à dedução nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL;
- c) Os benefícios fiscais em questão não coincidem, de forma alguma, com aqueles concedidos a título de Crédito Presumido de ICMS.

Examina-se o artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, atualizado pelo artigo 9º da LC 160, de 2017, destacando-se que, “a partir do advento da LC nº 160/2017 os benefícios fiscais de ICMS são considerados Subvenção para Investimento indistintamente”, mas, segundo o caput do mesmo artigo 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”, o que tornaria “indispensável ato específico do ente concedente que defina os benefícios fiscais concedidos à empresa, de forma individualizada, e os requisitos necessários ao seu gozo”, além de evidenciar “a intenção do Estado concedente em estimular a implantação e expansão de empreendimento econômico”.

À vista disso, enfatizam os Autores do feito que as “isenções, redução de base de cálculo ou diferimento de ICMS” deduzidas pela fiscalizada “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”, com vistas a “reduzir o preço dos produtos agropecuários”. Mais adiante, lembrarão eles que o “beneficiário do incentivo fiscal [...] foi o adquirente das sementes, que teve seu ônus tributário reduzido”. Voltam a salientar que “o resultado contábil (Receitas menos custos e despesas)” e o patrimônio não foram afetados e, portanto, não se poderia “constituir Reservas de Lucros [nem se poderia absorver] prejuízos ou aumentos de capital”. Por fim, destacam que a interessada segregou os “registros contábeis realizados [...] nas contas de Patrimônio Líquido – Reservas de Incentivos Fiscais [...] do lucro normal das operações”,

os quais serviram apenas “para dar aparência formal de recebimentos de benefícios que não foram efetivamente auferidos. Com o objetivo de reduzir tributos devidos, simulam eventos e mutações contábeis que, de fato, não ocorreram”.

Tendo a interessada se reportado ao item 38E do Pronunciamento Técnico CPC 07 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, salientam os Autores do feito que, de acordo com tal Pronunciamento, “somente podem ser consideradas ‘assistências governamentais’ os benefícios concedidos a uma entidade ou grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos”, tratando-se de “benefícios subjetivos”, enquanto os benefícios objetivos, “concedidos indistintamente a todos os contribuintes, em caráter geral, [...] sem nenhuma exigência para a obtenção do benefício, [...] não são subvenções governamentais”. Ainda de acordo com o mesmo Pronunciamento, é indispensável que “o benefício ou incentivo fiscal do ente público tenha como destinatário a entidade em questão, aumentando efetivamente seu patrimônio”, o que não teria ocorrido no caso vertente, já que o “ônus do ICMS não era suportado pela fiscalizada”. Prosseguindo, apontam eles que o “item 38E do CPC 07 [...], combinado com o item 38D, trata especificamente da contabilização da subvenção governamental de imposto de renda devido por pessoa jurídica que construa e explore empreendimento econômico em área incentivada, como por exemplo, zonas francas”. Recordam jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) no sentido de que “o ICMS não compõe a receita da empresa vendedora, já que o valor do tributo cobrado do adquirente (contribuinte de fato) pelo vendedor (contribuinte de direito) apenas circula em sua contabilidade”. Dessarte, se “o valor recebido pelo vendedor relativo a tributo cobrado não se incorpora a seu patrimônio”, mas descabido seria “afirmar que o valor que não foi recebido pelo vendedor em razão de tributo que deixou de ser cobrado (por isenção, redução de base de cálculo ou diferimento, como no caso da fiscalizada) se incorpora ao patrimônio” da pessoa jurídica.

Ilustram os Autores do feito:

Caso, por hipótese, fosse aceita a tese da fiscalizada de que teria direito à exclusão das bases do IRPJ/CSLL de valores de benefícios fiscais decorrentes de isenções, reduções de base de cálculo e diferimentos de ICMS, poderíamos chegar a uma situação esdrúxula de que as exclusões acumuladas ao longo de toda uma cadeia de comercialização de sementes superariam, em muito o valor do ICMS desonerado para o produto.

Por exemplo, no caso de uma alíquota padrão de 17% na comercialização de sementes cujo Estado isentou de tributação, teríamos: numa venda a consumidor final de, digamos, R\$ 1.000,00, o ICMS desonerado em toda a cadeia seria de R\$ 170,00, visto que não haveria crédito entre as etapas. Se cada pessoa jurídica da cadeia desse produto entendesse ter o direito a excluir esse valor das bases do IRPJ/CSLL, o valor total excluído seria muito superior aos R\$ 170,00. Digamos que a fiscalizada BELA SEMENTES venda uma quantidade de sementes para um atacadista por R\$ 400,00; o atacadista revenda esse mesmo produto a uma distribuidora por R\$ 600,00; a distribuidora revenda para um varejista por R\$ 800,00; e este último venda as sementes ao agricultor, que é o consumidor final por R\$ 1.000,00. Se cada uma dessas empresas entender ter direito à exclusão de ICMS nas bases do IRPJ/CSLL, haveria uma exclusão total de R\$ 476,00 = (R\$ 400 x 0,17) + (R\$ 600 x 0,17) + (R\$ 800 x 0,17) + (R\$ 1.000 x 0,17), ao invés dos R\$ 170,00 que foram desonerados na cadeia de comercialização desse produto.

Sob o título “4.4 DA AUSÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL NA FISCALIZADA”, os Autores do feito ressaltam que a interessada realizou lançamento “que não altera quantitativamente o lucro contábil antes das apurações do IRPJ e CSLL, ou seja,

não gera acréscimo patrimonial nenhum na empresa”, o que implica o descabimento da “exclusão de receita decorrente desse tratamento tributário, até porque inexiste custo ou despesa correspondente à parcela do ICMS que não é devida”, ou seja, não há como “como fazer surgir uma despesa ou uma receita passível de exclusão nesse caso, nem contabilmente, nem por direito”, mencionando jurisprudência do STF.

Reiteram os Autores do feito que “o imposto que não é mais devido pelo contribuinte do ICMS (o vendedor da mercadoria ou prestador do serviço) também deixa de ser cobrado do adquirente”, ou seja, o vendedor não aufera qualquer vantagem econômica e “não é destinatário de incentivo ou benefício fiscal decorrente de uma norma de desoneração do ICMS por meio de isenção, redução de base de cálculo ou diferimento”, sendo o adquirente final da mercadoria o destinatário da vantagem econômica. Logo, o ICMS “é suportado jurídica, financeira e economicamente pelo adquirente da mercadoria ou tomador do serviço (não-contribuinte do ICMS), mas passa a ser devido pelo vendedor ou prestador (contribuinte do ICMS)”. Simetricamente, “os benefícios econômicos de natureza fiscal resultantes são difusos, porque direcionados aos consumidores”, com o objetivo de “redução dos preços praticados no mercado, como por exemplo itens essenciais da cesta-básica e produtos agropecuários”. Assinalam os Autores do feito que, se “o imposto estadual desonerado não deu causa direta a incremento no resultado econômico da fiscalizada (lucro líquido)”, a pretensão de “excluir do cômputo das bases de cálculo do IRPJ/CSLL algo que não está computado implica em ofensa ao art. 30 da Lei nº 12.973/14”. Em resumo, “as reduções de ICMS em caráter geral não podem ser excluídas do Lucro Real para a apuração do IRPJ/CSLL devidos” porque “não representam receita para a empresa” e, inexistindo “acréscimo patrimonial decorrente do incentivo, o que se estaria excluindo da base de cálculo do IRPJ e da CSLL seria o resultado operacional decorrente da atividade normal da empresa”.

Sob o título “4.5 DA AFRONTA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO”, os Autores do feito discorrem a respeito da “repartição das competências entre as entidades (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) que compõem a Federação”, com base na Constituição da República, recordando jurisprudência do STF no sentido de que “não seria lícito à União tributar, como renda ou lucro, créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados”, situação diversa da verificada no caso vertente. Pontuam eles que

Aceitar todo e qualquer NÃO exercício do poder de tributar dos Estados envolvendo o ICMS, como é o caso, como sendo subvenção para investimento não sujeita a incidência do IRPJ e da CSLL, também constitui afronta ao princípio federativo. Isso porque, impor à União a desoneração de beneficiários das políticas tributárias dos Estados implicaria avançar sobre a sua competência tributária, resultando em violação do princípio federativo.

Além disso, se o não exercício do poder de tributar do Estado, manifestado nas reduções de base de cálculo e isenções do ICMS autorizadas de forma genérica e sem encargos para os beneficiários, for considerado como sendo subvenção para investimento, poderemos ter Estados da Federação onde nenhuma empresa pagará IRPJ e CSLL. Isto porque os entes federados poderão manipular artificialmente a calibragem das alíquotas e bases de cálculo do ICMS, “criando” subvenções para investimento e, consequentemente, “isentando” as empresas ali instaladas do IRPJ e da CSLL, tributos de competência da União, em clara e inconstitucional afronta ao princípio federativo.

Sob o título “4.6 DA DECISÃO DO STJ ENVOLVENDO AS SUBVENÇÕES (TEMA 1.182)”, apresenta-se jurisprudência da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, em julgamento de recursos repetitivos (Tema 1.182), considerou “não ser

possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao [ICMS] da base de cálculo [do IRPJ e da CSLL], salvo quando atendidos os requisitos previstos no art. 10 da Lei Complementar 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014”, sendo inaplicáveis “a esses benefícios o entendimento fixado no EREsp 1.517.492, que excluiu o crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

Transcrevem-se as teses fixadas pela Primeira Seção:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução da 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 (artigo 10 da Lei Complementar 160/2017 e artigo 30 da Lei 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no EREsp 1.517.492, que excluiu o crédito presumido das bases de cálculo do IRPJ e 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 parágrafos 4º e 5º nº artigo 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto, revogar o disposto no seu parágrafo 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como estímulo à implantação ou à expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Entendem os Autores do feito que, no caso vertente, não há “receita/valores envolvidos (tese nº 3), sendo comprovado [...] que a realidade se revela como sendo uma ‘criativa’ manobra contábil com o intuito de criar receita não tributável” a ser excluída da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo, portanto, “atribuição do fisco apurar se houve acréscimo patrimonial oriundo do benefício fiscal” e confrontá-lo “com a sua utilização”. Em não havendo “cumprimento dos requisitos previstos em lei (tese nº 1), tanto formal quanto materialmente falando”, faz-se “impossível reconhecer a validade da exclusão dos benefícios fiscais de ICMS, classificados como subvenções para investimento, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

Reproduz-se “trecho do REsp 1.945.110 (Tema 1.182), que cita o voto do Ministro Mauro Campbell no REsp 1.968.755/PR, onde versa sobre a exclusão de valores que jamais foram receitas da contribuinte”:

Como bem versou o Ministro Mauro Campbell Marques no REsp 1.968.755/PR, cujos fundamentos me convenceram da distinção entre a hipótese ali julgada e aquela abordada no ERESP 1.517.492/PR:

[...]

No julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao fundamento de violação do Pacto Federativo(art. 150, VI, "a", da CF/88), tornando-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para

investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64.

Já o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas.

Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos.

[...]

Nesse ponto, julgo pertinente o fundamento do fisco no sentido de que:

[...] autorizar a impetrante a retirar da base de cálculo algo que jamais fez parte, faz com que se criem de forma artificial créditos a partir de valores que sequer algum dia foram contabilizados.

Nesse ponto, manifesta-se, a propósito, a mais grave violação à matriz tributária do IRPJ e da CSLL, na medida em que a exclusão dos demais benefícios de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL está a resultar na criação artificial de créditos em valor equivalente aos incentivos estaduais, importando em danosa distorção tributária, pois o desconto de tais créditos não contabilizados poderá transformar o lucro efetivo da empresa em prejuízo fiscal [...]"

Sob o título “4.7 DOS REGISTROS CONTÁBEIS FICTÍCIOS REALIZADOS PELA FISCALIZADA”, enfatizam os Autores do feito serem “irrelevantes e ineficazes perante o Fisco os lançamentos contábeis que não representam a realidade dos fatos econômicos” e detalham o *modus operandi* da interessada, já descrito linhas acima, sob o título “4.1 DA EXCLUSÃO INDEVIDA E FRAUDULENTA DE INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS NAS BASES DE CÁLCULO DO LUCRO REAL”.

Acrescentam que, no caso vertente, a “criação das Reservas de Incentivos Fiscais foi viabilizada com a destinação dos lucros econômicos de suas operações normais com vistas a simular a condição prevista na lei para a obtenção indevida de desoneração fiscal”, reservas estas a que foi destinado “todo o lucro contábil apurado no período de 2018 a 2021”. Sublinham ainda que “não foram apresentados quaisquer documentos que comprovem a obrigatoriedade da expansão ou implantação de empreendimento econômico, como definido no art. 30 da Lei nº 12.973/2014”.

Apontam que, em planilha eletrônica, a interessada “relaciona as NF-e com o valor do ICMS destacado (efetivo) e o pretenso valor do benefício fiscal de ICMS devido (última coluna em destaque) caso não houvesse a isenção, redução de base de cálculo ou diferimento”, observando que o “pretenso benefício fiscal não encontra lastro nos

documentos fiscais, já que a fiscalizada emite as NF-e com destaque do ICMS efetivo incidente na operação”.

Ressaltam:

Não resta dúvida que o valor do ICMS destacado nas NF-e de saída é o “valor líquido efetivo”, ou seja, não leva em conta a suposta subvenção. No momento em que a fiscalizada registra nas contas 61501005 – ICMS – CONVÊNIO 100/97 (despesa) e 61501006 – SUBVENÇÃO P/INVEST. – LEI COMPL 160/2017 (receita) a diferença de ICMS como se devido fosse caso não houvesse o benefício fiscal, ela está criando uma ficção jurídica e contábil, pois a diferença entre o ICMS “cheio” e o efetivamente destacado nas NF-e jamais existiu ou foi uma despesa incorrida ou receita recebida.

Salientam os Autores do feito que “quando se analisam os documentos fiscais de venda que dão suporte aos registros dos fatos contábeis fica evidente que não possuem lastro contábil para reconhecimento dessas receitas e despesas”.

Sob o título “4.8 ILUSTRAÇÃO DE LANÇAMENTOS CORRETOS E OS EFEITOS DA SIMULAÇÃO”, expõem-se “como subvenções devem ser contabilizadas de forma a demonstrar mutações patrimoniais de fato ocorridas na empresa” e “os erros intencionais da fiscalizada e seus efeitos ilusórios na apuração do resultado (Lucro Contábil) e do Lucro Real”, como se vê a seguir:

Para efeitos ilustrativos, tomaremos como fato econômico uma única venda de produto e detalharemos os lançamentos contábeis necessários para hipóteses de benefícios fiscais de Crédito Presumido de ICMS, Isenções, Redução de Base de Cálculo e diferimento de ICMS. Ao mesmo tempo compararemos com a forma realizada pela fiscalizada.

Assim, a partir da hipótese de que o total das vendas de produtos comercializados pela fiscalizada, alcançados pelos benefícios fiscais concedidos pelos estados do PR e MS, se restringem à uma única operação de venda no valor de R\$ 100,00 (cem)reais, livre (antes) da incidência de ICMS à uma alíquota de 17% (também hipotética), listamos os lançamentos contábeis que, corretamente, demonstram a operação e seus efeitos.

Para facilitar a compreensão adotaremos somente lançamentos de primeira fórmula (um débito e um crédito). Iniciemos com a hipótese de comercialização de um único produto com preço de venda sem imposto (ICMS) no montante de R\$ 100,00. Todos os custos e despesas são iguais a 0 (zero) numa operação sem benefícios fiscais quaisquer (Crédito Presumido, Isenções, reduções de Base de Cálculo ou diferimento).

Tabela 11: Fato econômico ilustrativo

Valor da venda do produto (ainda sem ICMS)	R\$ 100,00
ICMS	R\$ 17,00
Total da Operação	R\$ 117,00

Tabela 12: Hipótese 1 – Operação SEM BENEFÍCIOS FISCAIS – Escrituração correta

Nº Lançamento	Registros contábeis – Venda sem benefícios fiscais		Valor	Linha		
	Débito	Caixa ou Bancos – Ativo				
1	Crédito	Receita de Vendas – Resultados (+)	117,00	B		
	Débito	Dedução de Receita de Vendas – Resultados (-)	17,00	C		
2	Crédito	ICMS a Recolher – Passivo	17,00	D		
	<i>Receita Operacional Líquida (B – C)</i>		100,00			
<i>Apuração do Resultado Contábil e Tributável</i>						
<i>Receita Operacional Líquida</i>						
<i>Custos e despesas hipotéticas</i>						
<i>Resultado – Lucro Contábil</i>						
<i>Sem ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real</i>						
<i>Lucro Contábil = Lucro Real (tributável)</i>						

A segunda hipótese simula a existência de um crédito tributário real, contido no valor da mercadoria ou serviço e que dá origem a um Crédito Presumido de ICMS efetivo.

Tabela 13: Hipótese 2 – Operação com benefício de CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS – Escrituração correta

Nº Lançamento	Registros contábeis – Venda com Crédito Presumido de ICMS		Valor	Linha		
	Débito	Caixa ou Bancos – Ativo				
1	Crédito	Receita de Vendas – Resultados (+)	117,00	B		
	Débito	Dedução de Receita de Vendas – Resultados (-)	17,00	C		
2	Crédito	ICMS a Recolher – Passivo	17,00	D		
	Débito	Subvenção a Recuperar ICMS – Ativo	17,00	E		
3	Crédito	Receitas de Subvenção – Resultados (+)	17,00	F		
	<i>Receita Operacional Líquida (B – C + F)</i>		117,00			
<i>Apuração do Resultado Contábil e Tributável</i>						
<i>Receita Operacional Líquida</i>						
<i>Custos e despesas hipotéticas</i>						
<i>Resultado Contábil</i>						
<i>Ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real</i>						
<i>Resultado – Lucro Contábil</i>						
<i>Exclusões de Subvenções (-)</i>						
<i>Lucro Real (tributável)</i>						

Na terceira hipótese, demonstrada a seguir, simulamos uma operação real com benefício fiscal de isenção, redução de base de cálculo ou diferimento de ICMS efetiva nos moldes (equivocadamente) alegados pela fiscalizada.

Tabela 14: Hipótese 3 – Operação real com ISENÇÃO, REDUÇÃO DE BC OU DIFERIMENTO DE ICMS – Escrituração correta

Nº Lançamento	Registros contábeis – Venda com Isenção, Redução de BC ou Diferimento de ICMS		Valor	Linha		
	Débito	Caixa ou Bancos – Ativo				
1	Crédito	Receita Operacional – Resultados (+)	100,00	A		
	Débito	Dedução de Receita de Vendas – Resultados (-)	100,00	B		
2	Crédito	ICMS a Recolher – Passivo	NÃO HÁ LANÇAMENTOS			
	Débito	ICMS a Recuperar – Ativo				
3	Crédito	Receitas de Subvenção				
	<i>Receita Operacional Líquida (B)</i>		100,00			
<i>Apuração do Resultado Contábil e Tributável</i>						
<i>Receita Operacional Líquida</i>						
<i>Custos e despesas hipotéticas</i>						
<i>Resultado – Lucro Contábil</i>						
<i>Sem ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real</i>						
<i>Lucro Contábil = Lucro Real (tributável)</i>						

Agora, demonstramos como a BELA SEMENTES contabilizou o suposto benefício fiscal que teria recebido:

Tabela 15: Operação com benefícios de ISENÇÃO, REDUÇÃO DE BC OU DIFERIMENTO DE ICMS – Escrituração da fiscalizada

Nº Lançamento	Registros contábeis efetuados pela fiscalizada		Valor	Linha
1	Débito	Caixa ou Bancos – Ativo	100,00	A
	Crédito	Receita de Vendas – Resultados (+)	100,00	B
2	Débito	ICMS - Convênio 100/97 – Resultados (-)	17,00	C
	Crédito	ICMS a Recolher – Passivo	17,00	D
3	Débito	ICMS a Recolher – Passivo	17,00	E
	Crédito	Subvenção P/Invest. – LC 160/17 – Resultados (+)	17,00	F
<i>Receita Operacional Líquida (B – C + F)</i>			100,00	
<i>Apuração do Resultado Contábil e Tributável</i>				
<i>Receita Operacional Líquida</i>			100,00	
<i>Custos e despesas hipotéticas</i>			0,00	
<i>Resultado Contábil</i>			100,00	
<i>Ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real</i>				
<i>Resultado – Lucro Contábil</i>			100,00	
<i>Exclusões de Subvenções (-)</i>			- 17,00	
<i>Lucro Real (tributável)</i>			83,00	

Sob o título “4.9 DA CONSTITUIÇÃO DA RESERVA DE LUCROS, INTITULADA RESERVAS DE INCENTIVOS FISCAIS”, reiteram que os “lançamentos existem, mas não existem Receitas reais e Variação Patrimonial do Ativo” e prosseguem nos desdobramentos dos exemplos dados no título 4.8.

Sob o título “5. DOS SALDOS NEGATIVOS DO IRPJ E DA CSLL APURADOS PELA FISCALIZADA”, os Autores do feito consignam que deixaram de “deduzir de ofício, nos autos de infração lavrados, os saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados pela fiscalizada” que “foram objeto de Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação – PERDCOMP, transmitidos à RFB pela fiscalizada”.

Sob o título “6. DAS COMPENSAÇÕES DE OFÍCIO DO PREJUÍZO FISCAL E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL, LIMITADAS A 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO”, informa-se que foram compensados “os saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL apurados pela fiscalizada nos períodos fiscalizados, quando cabíveis, e de saldos existentes de períodos anteriores, limitados à 30% do lucro líquido ajustado”, na forma dos artigos “579 e 580 do RIR/2018 e art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995”.

Sob o título “7. DA MULTA ISOLADA SOBRE AS ESTIMATIVAS MENSAIS DO IRPJ E DA CSLL”, recorda-se que a interessada “optou, nos períodos de apuração dos anos-calendário de 2018 e 2021, pelo regime tributário de apuração do IRPJ e da CSLL de forma anual, ou seja, com pagamentos mensais por estimativa”, valendo-se para tanto de balancetes de redução ou suspensão. Dadas as infrações acima relatadas, foram recalculadas as “bases mensais de apuração do IRPJ e da CSLL, uma vez que afetaram os resultados dos balancetes mensais de suspensão ou redução elaborados pela FISCALIZADA”, verificando-se que

[...] para os meses de setembro e outubro de 2018 e, abril, agosto, setembro e outubro de 2021, a BELA SEMENTES 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 nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/07.

Sob o título “8. DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA”, informam os Autores do feito que “foram aplicadas multas de ofício qualificadas no percentual de 100% (cem por cento), conforme previsão contida no inciso I e § 1º inciso VI, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007 e Lei nº 14.689/2023”, acrescentando que a “infração Exclusões Indevidas com Subvenções para Investimento Não Recebidas está vinculada à uma simulação contábil detalhadamente descrita nos tópicos anteriores”, visto que “todos

os registros contábeis estão relacionados a fluxos e mutações patrimoniais inexistentes, factos, servindo exclusivamente para deduções indevidas nas Bases de Cálculo do IRPJ e CSLL”. Assim, “as práticas do sujeito passivo enquadram-se como sonegação e fraude, segundo disposições dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64”, bem como “as circunstâncias agravantes e qualitativas provadas nos autos e definidas nos § 1º e 2º do art. 68 da Lei nº 4.502/64”.

Sob os títulos 9 e 10, os Autores do feito abordam a cobrança de “juros SELIC determinados pelo art. 997 do Decreto nº 9.580/2018 -RIR/2018 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 84, caput, inciso I, e § 1º; Lei nº 9.065, de 1995, art. 13; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º)” e a representação fiscal para fins penais.

IMPUGNAÇÃO

Ciente em 16 de novembro de 2023 (fl. 3.468), a interessada apresentou, em 18 de dezembro de 2023 (fl. 3.472), a impugnação de fls. 3.474 a 3.540, alegando o que a seguir se resume.

De fls. 3.474 a 3.479, resume o feito fiscal e, a seguir, protesta sua tempestividade e declara impugnar os lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL.

Sob o título “II.2 – MÉRITO (inciso III e IV do art. 16 do Dec. 70.2358/72)”, diz haver oferecido “densa documentação com o detalhamento e cuidado necessário ao tema questionado”, a qual foi “validada pelo Fisco por meio do exame das informações constantes da Escrituração Contábil Digital (ECD), da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), Escrituração Fiscal Digital (EFD ICMS IPI)e Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e)”, além de “respostas, documentos e esclarecimentos trazidos pela IMPUGNANTE no bojo das intimações lavradas no curso do procedimento de fiscalização”.

Revisa o TVF, considerando “verdadeiramente ultrapassada” a interpretação dos Autores do feito ali exposta.

Considera que a “atenção dada à temática da ‘vantagem econômica individualizada’ tão reforçada em sede de TVF” constituiria “verdadeiro artifício do Fiscal para levar qualquer interpretação ao erro a partir da constituição – diga-se, CONTRADITÓRIA – de requisitos que a própria legislação brasileira não prevê”, acrescentando que “o Agente Fiscal se utiliza [...] de falácias buscando construir suposta conduta ilícita da IMPUGNANTE capaz de se enquadrar nos tipos penais de FRAUDE e SONEGAÇÃO, com o único fito de atenuar [textual] a penalidade da multa de ofício”.

Afirma que não tentou

[...] impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da Autoridade Fiscal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento, resta demonstrada a CONDUTA DE BOA-FÉ ora mencionada da BELA SEMENTES, sendo que toda a justificativa arguida pelo Fisco se trata, na realidade, de mero entendimento diverso daquilo que entende correto e que gerou os lançamentos de ofício perpetrados.

Diz haver contratado “serviços de empresa especializada em Auditoria Independente, para que elaborasse LAUDO PERICIAL EXTRAJUDICIAL por expert da área” com o objetivo de “confirmar por profissional especializado da área contábil, que a BELA SEMENTES realizou todos os registros fiscalizados em estrita conformidade à legislação de regência e

dentro dos ditames do posicionamento mais atualizado do Poder Judiciário há época dos fatos”.

Sob o título “a) Da origem do ato concessivo. Cumprimento integral dos requisitos previstos por lei. Conformidade Legislativa. Subvenção para investimentos. Benefícios fiscais convalidados pelo CONFAZ”, afirma que “as exclusões efetuadas na apuração do Lucro Real dos anos-calendário de 2018 e 2021” representam “benefícios fiscais de redução de base de cálculo, isenção e diferimento de ICMS concedidos pelos Estados do Paraná e Mato Grosso do Sul”.

Transcreve “importante conclusão realizada pelo expert contábil no LAUDO PERICIAL EXTRAJUDICIAL”:

Diante do exposto, com base na relação apresentado à fiscalização, não restam dúvidas de que as operações indicadas pelo contribuinte como sujeitas à aplicação de redução na base de cálculo, isenção e diferimento de ICMS, praticadas nos estados do Paraná e Mato Grosso do Sul, estavam, segundo as respectivas legislações estaduais, amparadas pela aplicação de tais benefícios fiscais.

E de forma complementar, também com base na relação apresentada à fiscalização, é possível concluir que as operações indicadas pelo contribuinte como sujeitas à aplicação sujeitas à aplicação de redução na base de cálculo, isenção e diferimento de ICMS, tinham como natureza de operação a VENDA DE MERCADORIAS/PRODUTOS, sendo lógico concluir que correspondem a operações EFETIVAMENTE praticadas pelo contribuinte.

Afirma que “em nenhum momento a legislação federal que versa acerca dos benefícios fiscais do ICMS [...] elege a obrigatoriedade de que tais incentivos sejam concedidos, necessariamente, de forma individualizada pela unidade federativa como um de seus requisitos” e afirma que o TVF “padece [de] grave equívoco interpretativo”.

Considera contraditório que os Autores do feito afirmem que “a base legal para as subvenções vem da LC 160/17” ao tempo em que glosam o alegado benefício fiscal concedido pelos “Estados do Paraná e Mato Grosso do Sul aos produtos agropecuários comercializados pela IMPUGNANTE pela ausência de concessão individual dos benefícios fiscais abordados”.

Reforça que “o art. 30 da Lei nº 12.973/14 não exige nem a celebração de Termos de Acordo, tampouco a necessidade de reinvestimento desse benefício”, limitando-se a exigir que “os valores relativos aos benefícios tratados como subvenção para investimento sejam mantidos em reservas de lucros e que tais montantes não sejam objeto de destinação diversa de absorção de prejuízos fiscais ou aumento de capital social da empresa”.

Transcreve os artigos 3º, 9º e 10 da LC 160, de 2017, e 30, da Lei 12.973, de 13 de maio de 2014, e reproduz os Certificados de Registro e Depósito – SE/CONFAZ numerados 27/2018 e 29/2018, que atestam o cumprimento do disposto no inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17 por parte dos estados do Paraná e Mato Grosso do Sul, entendendo que “a legislação sobre o tema” jamais “regulamentou que, para fins de caracterização dos benefícios fiscais como subvencionáveis, os Estados deveriam conceder assistência governamental DIRETA e INDIVIDUALIZADA ao Contribuinte” e que

[...] a LC 160/17 [...] em nenhum momento menciona a necessidade de concessão de Termo de Acordo ou de realização de análise individualizada para que a unidade federada seja autorizada a conceder benefício fiscal, mas, tão somente, dispõe que o Estado concedente deve:

- i. Publicar a relação dos atos normativos que preveem os benefícios fiscais; e ii. Registrar e depositar junto ao Confaz a documentação comprobatória referente aos atos concessivos de referidos benefícios.

À vista disso, considera que “os requisitos LEGALMENTE PREVISTOS foram INTEGRALMENTE atendidos pelos Estados”, encontrando-se “os atos concessivos [...] VÁLIDOS e CONVALIDADOS pela CONFAZ, conforme preconiza o art. 3º da Lei Complementar FEDERAL n.º 160/17” e cumpridas “TODAS as exigências requeridas no art. 3º, I e II, da Lei Complementar nº 160/17 e nas cláusulas segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS 190/17”, o que faria “com que os benefícios usufruídos pela IMPUGNANTE estejam convalidados, atendendo assim as condições impostas para serem tratados como subvenção para investimento”, descabendo falar-se “em requisitos adicionais a serem cumpridos para fins do reconhecimento de tais benefícios como passíveis de dedução do IRPJ/CSLL, estando as ações da IMPUGNANTE em INTEGRAL conformidade à legislação de regência”.

Sob o título “b) Dos requisitos para fruição. Subvenções para investimento. Registro em reserva de lucros do exercício. Cumprimento integral dos requisitos previstos por lei. Conformidade legislativa”, analisa a LC nº 160, de 2017, dizendo que “a norma trouxe também importantes impactos com relação [ao IRPJ e à CSLL], no que diz respeito ao tratamento tributário das subvenções”.

Afirma que “somente os requisitos previstos no próprio art. 30 da Lei nº 12.973/14

[...] podem ser utilizados para caracterizar um incentivo fiscal como subvenção para investimento” e que o artigo 10 da “LC 160/17 previu [...] expressamente, que o disposto acima estende-se também aos incentivos concedidos em desacordo com a Constituição Federal, contanto que sejam registrados e depositados pelos Estados nos termos dessa norma”.

Acrescenta que,

[...] para se configurar o incentivo fiscal como subvenção para investimento e não serem computados no Lucro Real, os benefícios deverão ser (a) registrados em reservas de lucros e (b) somente poderão ser utilizados para absorção de prejuízos ou para o aumento do capital social.

Diz haver constituído “devidamente a ‘Reserva de Incentivos Fiscais’”, o que estaria “ratificado em LAUDO PERICIAL EXTRAJUDICIAL [...], o qual é categórico ao afirmar que ‘fica comprovado que o valor calculado como desoneração fiscal ficou mantido na empresa, garantido a viabilidade do empreendimento econômico’” e recorda que, se tal reserva for utilizada na “absorção de prejuízos, [...] deverá ser recomposta à medida em que forem apurados lucros nos períodos subsequentes”, não podendo ser distribuída aos sócios.

Reitera que “a Lei Complementar nº 160/2017 ao incluir o § 4º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, estabeleceu que todos os benefícios fiscais atinentes ao ICMS serão considerados subvenções para investimento”, sendo “vedada a exigência de quaisquer outros requisitos que não estejam previstos no artigo 30”.

Considera incontrovertidos o “registro e [...] depósito no CONFAZ da documentação comprobatória do ato concessivo do benefício, em cumprimento ao art. 10º da LC nº 160/17” e a “constituição de reserva de lucros relativo à tais valores, em atenção ao art. 30 da Lei nº 12.973/14”.

Nega que “a legislação vigente” requeira, “para fins de exclusão da base de cálculo do IRPJ/CSLL que os ICMS seja efetivamente destacado das NF’s”, dizendo haver apresentado aos Autores do feito “composição detalhada e pormenorizada capaz de sanar

quaisquer dúvidas atinentes à origem dos valores deduzidos” e deixado clara a “evolução do total de seus ativos nos anos fiscalizados, comprovando-se o efetivo CRESCIMENTO DE SUAS ATIVIDADES”, o que estaria “comprovado e ratificado pelo LAUDO PERICIAL EXTRAJUDICIAL”.

Considera que “a própria LC n.º 160/17 veio justamente para colocar fim às controvérsias quanto às subvenções para custeio x subvenções para investimento” e que “o entendimento do Agente Fiscal se revela verdadeiramente em descompasso à própria intenção legislativa FEDERAL”.

Afirma não prosperar “o argumento trazido em fls. 123 deste processo administrativo, quando o Fisco menciona que a situação enfrentada constituiria suposta ‘afronta ao pacto federativo’” porque, em seu entender, “veio da PRÓPRIA UNIÃO a norma legislativa que conceituou a subvenção para investimento”, opinando que, se “o conceito está – ou não – alinhado com aquilo que o Fisco Federal entende”, incumbiria “ao órgão federal [...] propor a devida ação perante o c. STF que discuta o conceito criado pelo legislador, não cabendo ao Contribuinte suportar tal ônus, vez que agiu em estrita atenção à normativa de regência”.

Menciona jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a qual considera amoldar-se “perfeitamente ao presente caso” e a cujo respeito considera que os Autores do feito haveriam realizado “interpretação completamente EQUIVOCADA e TENDENCIOSA”, opinião que seria compartilhada pelo “próprio LAUDO PERICIAL EXTRAJUDICIAL [...] o qual reafirma a conduta do Agente Fiscal ao ignorar por completo a previsão legal e teses firmadas pelo C. STJ”.

Afirma:

Ora, quanto ao EQUÍVOCO cometido pelo fiscal, menciona-se que a tese fixada pelo c. STJ no Tema 1.182 determinou “não ser possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – como redução de base de cálculo, diminuição de alíquota, isenção, diferimento, entre outros da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)”, entretanto, a primeira tese EXPRESSAMENTE, inclui tais benefícios, excluindo apenas aqueles que não cumprirem os requisitos do art. 10 da LC n.º 160/17 (como já abordado pelos tópicos “II-A” e “II-B” foram integralmente cumpridos pela Impugnante”, NÃO HAVENDO o que se falar, portanto, de inaplicabilidade do julgado aos benefícios fiscais utilizados in casu.

[...]

Ademais, seguindo a leitura do primeiro parágrafo denota-se, justamente a CONTRADIÇÃO, visto que o próprio fiscal menciona a ressalva trazida pelo julgado “[...] não ser possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – como redução de base de cálculo, diminuição de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), salvo quando atendidos os requisitos previstos no art. 10 da Lei Complementar 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.”

[...]

A impugnante transcreve a “tese firmada pelo c. Superior Tribunal de Justiça quanto ao tema das subvenções” e assegura que o “tema n.º 1.182 veio, justamente, para pôr fim a qualquer dúvida que pudesse pairar sobre o tema da Subvenções” e reafirmaria “todo o exposto pela IMPUGNANTE, qual seja, que apenas e tão somente os requisitos previstos

pelo artigo 10 da Lei Complementar 160/2017 e artigo 30 da Lei 12.973/2014” seriam os permissivos da exclusão em tela, tornando inexigível “a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos ante a ausência de supedâneo legal”.

Afirma ser “inegável que a terceira tese firmada no Tema n.º 1.182, em verdade, vem para reforçar as outras duas anteriormente firmadas”, considerando ser atribuição do Fisco da União não verificar “se houve acréscimo patrimonial que autorize a o reconhecimento como subvenção (como se requisito fosse), mas sim, de fiscalizar se houve – ou não – o cumprimento das regras previstas no artigo 10 da LC 160/2017 c. c. art. 30 da Lei n.º 12.973/2014”.

Menciona, sem individualizar, “acórdão lavrado pelo STJ ao analisar o Tema 1.182, firmando a tese ora esmiuçada no presente tópico e, portanto, pacificando o referido entendimento com efeito *erga omnes*”.

A seguir, passa a defender a “regularidade dos registros contábeis realizados pela IMPUGNANTE”, dizendo ter apresentado “relação mensal de TODAS as Notas Fiscais de venda que deram origem aos benefícios fiscais de ICMS excluídos na apuração do lucro real” e informado, “entre outros dados, a base de cálculo, o valor do benefício e o tipo do benefício fiscal recebido”.

Ressalta que “realizou a individualização de duas contas em seu resultado contábil [...], qual sejam as contas ‘61501005 - ICMS - CONVENIO 100/97’ e ‘61501006 - SUBVENCAO P/ INVEST.- LEI COMPL 160/2017’” e detalha seu *modus operandi*:

103. A simplicidade da metodologia de cálculo aplicada ao presente caso pela IMPUGNANTE é representada da seguinte maneira:

I) Sobre o valor total da operação, identifica qual seria a base de cálculo do ICMS (se devido fosse);

II) Identifica a alíquota do ICMS para a operação (se devido fosse);

III) Calcula o ICMS da operação, se devido fosse, caso não houvesse a isenção, redução de base de cálculo ou diferimento;

IV) Identifica o ICMS efetivamente destacado na nota fiscal da operação;

V) Informa que o valor do benefício fiscal de ICMS corresponde à diferença matemática entre o cálculo do ICMS da operação, se devido fosse (III), e o ICMS efetivamente destacado na nota fiscal da operação (IV)

Exibe, em imagem de fl. 3.514, “os apontamentos e revisões realizados por expert nº LAUDO PERICIAL EXTRAJUDICIAL ora anexado”.

Diz que “realizou a individualização de duas contas em seu resultado contábil, ambas relativas aos valores de subvenção para investimento, os lançamentos destas podem ser resumidos abaixo”:

- Ora, a primeira conta “61501005 - ICMS - CONVENIO 100/97” realiza lançamentos à débito do valor da subvenção para investimento, deduzindo assim, a receita bruta do período;

- Enquanto a segunda conta, “61501006 - SUBVENCAO P/ INVEST.- LEI COMPL 160/2017”, realiza lançamentos à crédito do valor da subvenção para investimento, aumentando assim, a receita bruta do período.

- Consequentemente, o efeito de ambos os lançamentos é nulo, haja vista o crédito e débito no mesmo valor no mesmo período, dentro do resultado.

Aduz que, “diante do cenário descrito acima, o qual indica efeito nulo no lançamento dessas duas contas, é evidente que o valor factível da subvenção para investimento pode ser evidenciado no resultado contábil a partir da conta de ICMS”, considerando “mera formalidade” a “criação de uma conta específica para tal”.

Diz também haver efetuado “os lançamentos no e-Lalur (Registro ‘M300 [...]’) e no e-Lacs (‘M350 [...]’), vinculando-os à conta de Parte B ‘18-SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS – LEI COMPLEMENTAR 160/2017’ e às respectivas contas contábeis de resultado” e que o “saldo final da referida conta de Parte B está coerente com o total de subvenções excluídas durante os períodos de utilização, isto é, R\$ 164.078.738,81”. Reitera que os “lançamentos de exclusão foram adequadamente vinculados às contas contábeis de resultado em que foram registradas as subvenções de investimento, ‘61501006 - SUBVENCAO P/ INVEST.- LEI COMPL 160/2017’”. Afirma que, “para melhor demonstrar este efeito no resultado contábil, visando-se [...] à TRANSPARÊNCIA DAS INFORMAÇÕES, [...] procedeu à contabilização segregada das subvenções de investimento” e que os “lançamentos a crédito [...] foram realizados mês a mês, de acordo com o montante calculado no período”, dando como exemplo “Lançamentos a crédito de subvenção de investimento nº resultado em dezembro de 2021 (conta 61501006)”.

A seguir, explana como realizou a “reserva de incentivos fiscais”, considerando “indubitável a estrita CONFORMIDADE e TRANSPARÊNCIA dos lançamentos contábeis e fiscais efetivados pela BELA SEMENTES, não havendo o que se falar em suposta fraude ou simulação por ‘falsa roupagem de Reservas de Benefícios Fiscais’”. Acrescenta que “a conta de reserva de incentivos fiscais [...] foi adequadamente vinculada à respectiva conta referencial do plano de contas padrão da RFB [...]”.

Traz à baila a Solução de Consulta (SC) COSIT nº 55, de 25 de março de 2021, considerando que, em “seu entendimento, independe a contabilização segregada das subvenções de ICMS no resultado, desde que reflita o mesmo resultado”, expondo

[...] a necessidade de realizar uma comparação entre um cenário em que existe o benefício e outro em que a tributação seria realizada de forma integral, sendo a diferença entre os cenários o saldo subvencionado, que seria passível de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL caso caracterizada como subvenção para investimento.

Transcreve “trechos conclusivos do Parecer Contábil elaborado conjuntamente pelo Ilustre Prof. Eliseu Martins e Prof. Vinícius Aversari Martins”, afirmando que

[...] a Solução de Consulta nº 55/21 e no parecer do Prof. Eliseu Martins, segundo os quais o método de contabilização – segregada ou na forma líquida – não influencia o fato de que as subvenções de investimento representam acréscimos patrimoniais e consequente aumento do resultado do contribuinte RATIFICA e VALIDA todo o exposto pela IMPUGNANTE, reafirmando sua conduta de BOA-FÉ e conformidade fiscal.

Menciona “julgamento realizado em abril de 2023, e cujo acórdão foi publicado nº DJe/STJ nº 3652 de 12/06/2023” segundo o qual, “contrariamente ao aplicável ao crédito presumido, os incentivos que provocam redução de débito do ICMS devem ser tributados pelo IRPJ e pela CSLL a menos que observadas as condições previstas na LC”, ou seja, “a tese do pacto federativo” não seria “extensível a estes benefícios do imposto”.

Encerra este tópico dizendo que sua “extrema transparência e conformidade do endereçamento da contabilização com a pertinente evidência do valor subvenzionado no resultado”, bem como a metodologia contábil por ela adotada refletiria “a boa-fé e governança da BELA SEMENTES, ora IMPUGNANTE, pelo que ausente qualquer digressão adicional que se faça a respeito de eventual ‘dolo’ ou condutas ‘fraudulentas’”, sem “quaisquer simulações ou impedimentos à visualização de tais montantes pela fiscalização”.

A seguir, sob o título “III. DA ILEGALIDADE E DESPROPORCIONALIDADE DAS MULTAS APLICADAS”, alega que, “com o encerramento do ano-calendário e a apuração do IRPJ e da CSLL efetivamente devidos, desaparece a exigibilidade da antecipação desses tributos e, por conseguinte, a base imponível da penalidade da multa isolada”, a qual “apenas se justificaria se exigida dentro do próprio período de apuração [exercício] das estimativas que deixaram de ser recolhidas”. Assim, aduz que “a imposição de penalidade prevista no artigo 44, II, ‘b’, da Lei n.º 9.430/1996, após o término de determinado ano-calendário, [...] não é admitida pela jurisprudência administrativa e judicial”. Acrescenta que “essa multa não poderia ser aplicada concomitantemente à multa de ofício aplicada sobre o IRPJ e a CSLL, apuradas ao final do ano-calendário”, alegando que, “quando ambas tiverem por base o mesmo fato apurado em procedimento fiscal, é totalmente ilegítima, por se tratar de ‘bis in idem’”, devendo ser aplicada “a pena relativa à maior infração capitulada que já engloba as infrações menores [...], portanto, a multa isolada deve ser absorvida pela multa de ofício lançada”. Invoca-se a dicção da “Súmula CARF n.º 105”.

Sob o título “c) Da AUSÊNCIA de tipicidade para a majoração da penalidade”, alega que “o Agente Fiscal majora INDEVIDAMENTE a multa de ofício ora aplicada, levando-a à patamares desrazoáveis, desproporcionais e, principalmente, QUE NÃO DIZEM RESPEITO aos atos ora fiscalizados no presente caso”, afirmando que

[...] o Agente Fiscal - tanto em sede de Auto de Infração quanto no respectivo TVF – DEIXOU COMPLETAMENTE de individualizar, de forma EXPRESSA, a suposta conduta prevista na Lei n.º 4.502/1964 que haveria sido cometida pela IMPUGNANTE capaz de ensejar a qualificante prevista no §1º, do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

Afirma haver detalhado “os registros que originaram as deduções NOTA A NOTA, ou seja, da forma mais INDIVIDUALIZADA e TRANSPARENTE possível” e que não haveria “como prosperar a alegação de qualquer simulação, visto que todos os registros contábeis e fiscais foram meticulosamente segregados e, ainda, levados ao conhecimento da fiscalização quando solicitado”.

Nesta mesma linha, nega exista nos autos “qualquer documento que afirme a majoração pretendida, capaz de se enquadrar nos tipos penais de SONEGAÇÃO, FRAUDE ou CONLUIO”, pois “TODAS as INFORMAÇÕES e DOCUMENTOS solicitados pela Fiscalização foram PRONTAMENTE disponibilizados de forma pormenorizada e transparente”, sendo “INDISPENSÁVEL a comprovação de dolo e consumação das hipóteses previstas nos arts. 71,72 e 73”.

Discorre sobre a “caracterização do ato ilícito” e diz haver agido “a partir de fartos embasamentos legais e jurisprudenciais, tanto na seara administrativa quanto judicial”, inexistindo “qualquer dano à fiscalização, vez que, conforme demonstrado e inclusive ratificado pelo Agende Fiscal em seu termo, as contas contábeis relativas às subvenções para investimento possuíram efeito nulo no resultado da Impugnante, não gerando enriquecimento ilícito” e invocando a aplicação do §1º-C do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e dos artigos 112 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966,

denominada Código Tributário Nacional (CTN) e 68 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Outrossim, recorre à “Súmula n.º 14 do CARF”.

Em resumo, diz que

[...] o Agente Fiscal possuiu acesso a todas as informações relativas às infrações apontadas, inexistindo qualquer empecilho por parte da contribuinte em disponibilizar os documentos e prestar esclarecimento (inclusive em sede de diligência) não há que se falar em tentativa de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da Autoridade Fiscal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento, mas, na realidade, de mero entendimento diverso daquele que a Autoridade Fiscal entende correto e que gerou os lançamentos de ofício perpetrados, incapaz de, por si só, materializar a subsunção necessária aos tipos penais previstos para a qualificação da multa de ofício, como pretendido pelo Fisco.

Sob o título “Do Descabimento da Multa de Ofício. DESPROPORCIONALIDADE”, volta a verberar a penalidade pecuniária por atribuir-lhe “caráter manifestamente confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal Brasileira no inciso IV do seu artigo 150”, considerando “confiscatória e assim inconstitucional, por conflitar com o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, toda e qualquer multa que ultrapasse o limite de 30% do tributo”, invocando o “Princípio da Razoabilidade” e considerando necessário levar-se “em conta também se a situação ocorrida foi agravada com dolo ou culpa”.

Sob o título “IV. DA SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE”, pede a aplicação do artigo 151 do CTN.

Em suas “CONCLUSÕES E REQUERIMENTOS”, requer a “suspensão do procedimento de Representação Fiscal para Fins Penais formalizada em conexão ao presente processo administrativo [...] até a decisão final do processo administrativo fiscal”.

A interessada menciona repetidas vezes o laudo pericial que encomendou a Consult Auditores Independentes, encartado de fls. 3.669 a 3.718.

Em 6 de junho de 2024 (fl. 4.031), a interessada juntou aos autos os documentos de fls. 4.034 a 4.254, a que denominou “Laudo Pericial Contábil Complementar”, “Manifestação Complementar a Impugnação de IRPJ e CSLL”, dentre outros.

Acórdão da DRJ (e-fls. e ss, n. 106-047.363 - 4ª Turma da DRJ06) confirmou o auto de infração, mantendo o crédito tributário em litígio. Assim dispôs em ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021

APURAÇÃO DE LUCRO REAL

Incabível a exclusão, no cômputo do lucro real, de reduções de base de cálculo, isenções e diferimentos do ICMS sobre a comercialização de produtos, porque tais benefícios visam à redução do preço da mercadoria, de forma a beneficiar o consumidor final, não se aplicando a tais casos o tratamento dado ao crédito presumido, não bastando a mera formação de reserva de lucros para justificar a exclusão indevida.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Entendem-se por legislação tributária as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, como os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

MULTA QUALIFICADA

A multa de ofício qualificada deve ser aplicada quando ocorre prática reiterada, consistente de ato destinado a iludir a Administração Fiscal quanto aos efeitos do fato gerador da obrigação tributária, mormente em situação fraudulenta, planejada e executada mediante ajuste doloso.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA

Tais penalidades têm hipóteses de incidência absolutamente distintas, podendo ser exigidas concomitantemente, sem que isso constitua bis in idem, devendo a multa isolada ser exigida mesmo após findo o período base e mesmo que se calculem prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL.

SÚMULA CARF Nº 105

A Súmula CARF nº 105 só se aplica a lançamentos de ofício realizados antes das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021

CONTEÚDO DO PROCESSO

Os atos e termos processuais, quando a lei não prescrever forma determinada, conterão somente o indispensável à sua finalidade, sem espaço em branco, e sem entrelinhas, rasuras ou emendas não ressalvadas.

DILIGÊNCIAS OU PERÍCIAS

Não se toma conhecimento de diligências ou perícias não autorizadas ou determinadas pela autoridade julgadora.

ALEGAÇÕES E DOCUMENTOS INTEMPESTIVOS

Salvo condições especialíssimas, não se toma conhecimento de alegações ou documentos apresentados depois de 30 dias, contados da ciência do lançamento de ofício.

Cientificado em 15/08/2024 (e-fl. 4313), o sujeito passivo apresentou recurso voluntário em 12/09/2024 (e-fl. 4320), em que repete seus fundamentos trazidos na respectiva impugnação. Cabe destacar:

(...)

Em atenção aos aspectos de Direito Financeiro, Administrativo e Societário, é possível afirmar que a subvenção: (i) – uma forma de atuação estatal por meio de um fomento a fim de atender o interesse público (ideologia desenvolvimentista) e estimular condutas

DOCUMENTO VALIDADO

prestigiadas pelo sistema jurídico; (ii) – é uma transferência patrimonial realizada pelo Estado, que a reconhece como uma despesa de transferência corrente; (iii) – ela se dá pelo Poder Público em favor do Administrado (pessoa de direito privado); (iv) – atualmente, do ponto de vista societário, sendo de investimento, passaria pelo resultado e poderá ser destinada à conta de reserva de incentivos fiscais, conforme deliberação da assembleia geral.

(...)

Com as alterações estabelecidas pela Lei n. 11.638/2007 e, principalmente, do ponto de vista tributário, em virtude da Lei n. 12.973/2014, a subvenção para investimento continuou sem tributação (passando pelo resultado), no entanto, foi preciso realizar registro como reserva de lucros, na conta reserva de incentivos fiscais, de conformidade com o art. 195-A, da Lei n. 6.404/76.

(...)

Em virtude da alteração realizada pelo art. 9º da Lei Complementar n. 160/2017, reconheceu-se, expressamente, de forma incondicionada e objetiva, que os incentivos fiscais estaduais – ICMS - são considerados subvenção para investimento¹⁷, tendo, assim, como consequência, a impossibilidade de tributação para IRPJ e CSLL, uma vez que não serão computados no lucro real (art. 30, “caput”, da Lei n. 12.973/2014). De outro lado, os incentivos fiscais de ICMS que não foram objeto de aprovação do CONFAZ TAMBÉM seriam considerados SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, conforme art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017:

(...)

A natureza de subvenção para investimento, como enuncia claramente a legislação, impede a tributação de IRPJ e CSLL, embora fosse necessário o cumprimento de requisitos formais societários e contábeis, como a reserva de incentivos (art. 30, da Lei n. 12.973/2014 c/c art. 195-A LSA).

(...)

Isto levou à necessidade de o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA apreciar o tema, em sede de recurso repetitivo, a fim de estabilizar seu posicionamento, o que se deu em julgamento realizado em 26 de abril de 2023 (tema 1.182):

(...)

Com isso, em nossa visão, o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, no momento, sedimentou seu posicionamento, por meio do recurso repetitivo, afirmando, em síntese, que: (i) – para fins de incentivos de ICMS, na modalidade crédito presumido/outorgado, não há tributação de IRPJ e CSLL, independentemente, de qualquer condição ou discussão acerca de subvenção para investimento, aplicando-se o precedente dos Embargos de Divergência 1517492/PR (“tese pacto federativo”); e (ii) – quanto aos demais incentivos de ICMS (isenção, redução de base, diferimento, entre outros), existe a possibilidade da exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL, no entanto, será preciso reconhecer a natureza de subvenção para investimento, cumprindo-se os requisitos do art. 30, da Lei n. 12.973/2014 (alterada pela Lei Complementar n. 160/2017).

Em nossa visão, nos termos de todo histórico legislativo e da própria decisão do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, a Lei Complementar n. 160/2017, notadamente, equipararam-se todos os incentivos de ICMS, desde que aprovados pelo CONFAZ ou convalidados pelo Convênio 190/2017, à natureza de subvenção para investimento, de maneira que o único requisito efetivo seria, nos termos do art. 30, da Lei n. 12.973/2014, a

constituição da reserva de incentivos fiscais (art. 195-A LSA), a fim de permitir a não tributação. Por sua vez, quanto aos incentivos de ICMS, na modalidade de crédito presumido/outorgado, confirmou-se o posicionamento da pura e simples não tributação do IRPJ e CSLL (“tese do pacto federativo”).

(...)

De antemão, a Recorrente refuta veementemente a alegação da fiscalização absurda de que houve simulação, com conduta fraudulenta visando o não recolhimento de tributos.

Notadamente, a fiscalização, por discordar do que dispõe a Lei, lança sua indignação desproporcional em face da Recorrente, a qual, como veremos, somente adotou os procedimentos legais e contábeis que lhe impunha, sem falsear a realidade, realizando tudo de forma transparente, inclusive, à luz de SOLUÇÃO DE CONSULTA da própria RECEITA FEDERAL.

(...)

Repudiamos, *ab initio*, as alegações duras e equivocadas, que demonstram uma revolta em face da Lei posta, quando a medida para tal inconformismo não seria a lavratura de auto de infração, mas, a alteração desta, como fizeram a partir de 2024 com a Lei n. 14.789/2023.

(...)

Isto porque, todas as espécies de incentivos, pela legislação societária e contábil, notadamente, a partir da Lei n. 11.638/2007, transitam pelo resultado. Com isso, independentemente da modalidade, se presumido, isenção, redução de base (que é uma isenção parcial) ou diferimento, o efeito é o mesmo.

Se transita pelo resultado (receita), por conseguinte, seria possível a exclusão para fins fiscais do IRPJ e CSLL.

Temos, inclusive, temos o CPC 07 acerca da Subvenção e Assistência Governamentais (CPC 07 (R1)), o qual prevê, em seu item 38E, a necessidade de se reconhecer o valor total do imposto então devido, “em contrapartida à receita de subvenção equivalente”.

Ora, independentemente de o efeito ser decorrente de um incentivo de ICMS na modalidade do presumido (concessão de um crédito) ou isenção, redução de base ou diferimento (redução de um débito), podemos reconhecer que se trata referido montante do que foi cedido pelo Estado ao contribuinte, correspondendo à diferença entre o que pagaria de ICMS sem o benefício e, o que pagará com ele. Esta parte, tida como uma subvenção do Estado (gênero), como acima exposto, é exprimível em valor monetário e será reconhecida como receita, transitando pelo resultado. Portanto, independentemente da modalidade, há sempre um impacto positivo na formação do lucro (aumento de ativo), de tal sorte que não há fundamento jurídico para que esta concessão do Estado da Federação, seja tributada pela União, sob a ótica do federalismo.

(...)

Apesar de ser mais fácil de identificar no crédito presumido/outorgado de ICMS a tributação do IRPJ e CSLL, os demais incentivos de ICMS também serão considerados no resultado e geram repercussão patrimonial que há de ser excluída para fins fiscais.

Não permitir que tal reflexo, mesmo dos incentivos de ICMS (diferimento, isenção, redução de base), seja excluído pura e simplesmente do IRPJ e CSSL, sob argumento de grande negativa, é violar o conceito jurídico de renda previsto no art. 43, do Código Tributário Nacional, em conjunto com princípios da capacidade contributiva, confisco, além do pacto federativo.

Sendo assim, merece reforma a r. decisão, uma vez que seria possível a exclusão dos incentivos de ICMS da recorrente da base de cálculo do IRPJ e CSLL, pura e simples, sem a constituição de reservas, havendo improcedência no argumento de que não influenciaria no resultado.

(...)

Em verdade, toda a fundamentação da fiscalização, quando analisamos detidamente, diz respeito à configuração dos incentivos de ICMS da Recorrente como subvenção para investimento.

Isto porque, se tais incentivos forem considerados como subvenção para investimento, todos os demais argumentos como a finalidade de concessão ser para o consumidor final, as reservas decorrerem do “lucro normal” perdem o sentido. Todos estes aspectos, em verdade, são muito mais questionamentos de mérito quanto à escolha do legislador, do que, efetivamente, a interpretação da LEI que regia o caso concreto.

(...)

A Lei Complementar n. 160/2017, mais do que que buscar solucionar os problemas federativos de guerra fiscal entre os Estados, ciente dos litígios fiscais que envolviam o tema da não tributação dos incentivos de ICMS a título de subvenção para investimento, optou por encerrar tais debates e questionamentos.

Com isso, de forma explícita e interpretativa, com efeitos retroativos que se aplicariam até mesmo aos processos administrativos e judiciais em andamento, reconheceu que os incentivos de ICMS, sem distinguir a espécie ou modalidade, desde que aprovados pelo CONFAZ ou convalidados nos termos do art. 3º desta mesma lei, seriam considerados SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

O legislador, portanto, sem titubear, a fim de evitar novas discussões, em nome da segurança jurídica, fez uma opção política e legislativa, qual seja: considerou expressamente que incentivos fiscais ou financeiros de ICMS concedidos pelos Estados teriam a natureza de subvenção para investimento, sejam aqueles aprovados no CONFAZ, ou não, sendo que neste último caso, desde que respeitado o art. 3º, desta mesma lei quanto ao registro e depósito (convalidação – Convênio 190/2017).

(...)

No caso concreto, os incentivos de ICMS da recorrente já descritos estão fundados no Convênio Confaz 100/97 e convalidados pelo Convênio 190/2017, inexistindo, inclusive, controvérsia sobre estes aspectos.

Daí porque, a natureza de subvenção para investimento, como enuncia claramente a legislação, impede a tributação de IRPJ e CSLL, embora seja necessário o cumprimento de requisitos formais societários e contábeis, como a reserva de incentivos (art. 30, da Lei n. 12.973/2014 c/c art. 195-A LSA).

A exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL é consequência lógica do reconhecimento para tais incentivos de ICMS da natureza de subvenção para investimento, conforme enuncia o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar n. 160/2017:

(...)

Não se nega que a fiscalização e a decisão recorrida buscam desqualificar os incentivos de ICMS da recorrente como subvenção para investimento, sustentando que seriam reduções

destinadas ao consumidor final, ou mesmo que não traria reflexo fiscal positivo no resultado (“grandezas negativas”).

De fato, se não houvesse a Lei Complementar n. 160/2017, talvez, os incentivos da recorrente não configurariam subvenção para investimento, na linha das origens deste instituto.

Todavia, nos parece inegável que o legislador optou em reconhecer expressamente, nos termos do parecer 5/2017, o qual originou a LC 160/2017 – a todos os incentivos de ICMS, seja isenção ou redução de tributos (redução de base de cálculo, diferimento, entre outros), a natureza jurídica de subvenção para investimento, o que resulta, nos termos do art. 30, da Lei n. 12.973/2014, na exclusão destes da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Tout court!

(...)

Não resta dúvida de que os incentivos de ICMS da recorrente configuraram subvenção para investimento, cabendo a exclusão do IRPJ e CSLL.

Aliás, este entendimento está em consonância com o posicionamento firmado pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – tema 1.182 – em sede de recurso repetitivo, ao consignar expressamente que:

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

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”²⁵

Tratando-se de recurso repetitivo, nos termos do art. 99, do RICARF, a decisão é vinculante, de tal sorte que inexiste dúvida no sentido de que os incentivos de ICMS da recorrente, na modalidade isenção, redução de base de cálculo e diferimento, previstos nos Convênios Confaz 100/97 e 190/2017, configuraram subvenção para investimento e, por conseguinte, poderão ser excluídos da base de cálculo do IRP e CSLL, desde que destinados à reserva de lucros – reserva de incentivos fiscais – (art. 30, da Lei n. 12.973/2014 c/c arts. 9º e 10 da Lei Complementar n. 160/2017), tal como realizado.

(...)

Isto porque, como já exposto, sendo firme o posicionamento neste sentido, o legislador, por meio da Lei Complementar n. 160/2017, em seus arts. 9º e 10, simplesmente reconheceram a todos os incentivos de ICMS, independentemente da modalidade, a natureza de subvenção para investimento, desde que tenham sido aprovados pelo Confaz ou convalidados nos termos do Convênio 190/2017.

Diante disso, ao se interpretar o “caput” do art. 30, que reconhece ser a subvenção para investimento uma forma de estímulo “à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, a partir da concessão de incentivos fiscais e financeiros de ICMS, inclusive por isenção ou redução de tributos, somente trouxe como requisitos ou condições “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”. Nada mais.

A menção à expressão implantação ou expansão não se dá a título de condição ou requisito para se configurar uma subvenção para investimento, pois, diante do § 4º, deste art. 30, como também art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, para ter tal natureza basta que sejam aprovados pelo CONFAZ ou convalidados. Com isso, poderão ser excluídos do IRPJ e CSLL, desde que – esta sim uma condição ou requisito - 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.

Por isso, quando se traz a expansão ou implantação no caput do art. 30, somente se pretendeu reforçar ser uma característica da subvenção para investimento, todavia, não como condição ou requisito para sua configuração e legitimação da exclusão dos incentivos da base de cálculo do IRPJ e CSLL, na medida em que, numa interpretação sistemática e lógica em conjunto com o § 1º e 4º, esta dependeria somente do registro em reserva de lucros – reserva de incentivos –.

Esta interpretação, inclusive, foi exarada pela própria RECEITA FEDERAL em SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT n. 11, de março de 2020:

(...)

“A norma em questão insere novo comando legal ao dispositivo que confere o adequado tratamento tributário, no que tange ao IRPJ e a CSLL, às subvenções para investimento. A LC nº 160, de 2017, atribui a qualificação de subvenção para investimento a todos os incentivos e os benefícios fiscais ou econômico-fiscais atinentes ao ICMS. Significa dizer que a essa espécie de benefício fiscal não mais se aplicam os requisitos arrolados no PN CST nº 112, de 2017, com vistas ao enquadramento naquela categoria de subvenção.

Era exatamente o PN CST 112/2017 que, em verdade, trazia o entendimento de que para configurar um incentivo de ICMS uma subvenção para investimento, tendo em vista o estímulo à expansão ou implantação do empreendimento, cabeira verificar se presentes: (i) intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado e; (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Ora, diante da previsão expressa, a partir da Lei Complementar n. 160/2017, de que todos os incentivos de ICMS, desde que aprovados pelo Confaz ou convalidados, seriam subvenção para investimento, tais condições se tornaram presunções ou pressupostos. O legislador já as considerou atendidas, sem análise do incentivo em abstrato ou concreto, exatamente como enuncia a RECEITA FEDERAL em sua SOLUÇÃO DE CONSULTA.

(...)

Temos, assim, nítido posicionamento do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA em recurso repetitivo no sentido de que inexiste obrigação legal, ao contrário do que pretende a fiscalização e a decisão recorrida, de outros requisitos (“contrapartidas – expansão ou implantação”), salvo o destino à reserva de incentivos, razão pela qual, reconhecendo a vinculação aos precedentes (art. 99, RICARF), o CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF – assim decidiu:

(...)

Portanto, há comprovação nos autos, inclusive, mediante juntada de LAUDO TÉCNICO que: (i) – todos os incentivos de ICMS são objeto de Convênio CONFAZ ou convalidação; (ii) - houve destinação à reserva de incentivos; (iii) – houve evolução em seus ativos, demonstrando a expansão de seu empreendimento.

(...)

Por hipótese, caso não se reconheça a plena improcedência do lançamento de ofício, ao menos, é preciso reconhecer a vinculação da RECEITA FEDERAL ao seu próprio posicionamento e que foi observado pela recorrente, uma vez que enunciou a SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT n. 11, de março de 2020:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIOS VINCULADOS AO ICMS. As subvenções para investimento podem, observadas as condições impostas por lei, deixar de ser computadas na determinação do lucro real. 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.”

Esta interpretação inclusive está fundada no art. 198 da INSTRUÇÃO NORMATIVA n. 1.700/2017, com a alteração da IN 1.881/2019, que inseriu o § 8º:

(...)

“§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo.”

(...)

VII. MULTAS DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPROCEDÊNCIA

Em virtude do lançamento de ofício, foi imputada multa isolada no percentual de 50%, conforme art. 44, II, ‘b’, da Lei n. 9.430/96, que dispõe:

(...)

Não há razão para a aplicação de referida multa isolada.

Isto porque. A uma. Como os períodos de 2019 a 2021 cuidam de apuração do lucro real anual ou trimestral de IRPJ e CSLL, após encerramento do período, o que há de ser feito é tão somente a verificação se houve tributo a recolher e, no caso de omissão, o lançamento de ofício com a respectiva penalidade. Neste sentido, após encerramento do ano calendário de apuração, não caberia mais aplicação da multa isolada.

Neste sentido, após encerramento do ano calendário de apuração, não caberia mais aplicação da multa isolada.

A duas. Com o encerramento do ano calendário, inexiste a possibilidade de concomitância de multas punitivas, sobre o mesmo fato, qual seja a apuração do IRPJ e CSLL, aplicando o princípio da absorção ou consunção.

(...)

VIII. MULTAS DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO DE 100% PARA 75%.

De forma equivocada houve imposição de multa qualificada de 100%, a qual, no caso de não se acolher a defesa na integralidade, ao menos, há de reduzir para 75%.

Aliás, houve uma imputação genérica de multa qualificada, inclusive, sem demonstrar, cabalmente, em cada uma das questões envolvidas as razões jurídicas e fáticas que levariam a tal medida excepcional.

(...)

Diante da exigência inexorável do dolo específico, não há dúvida de que inexiste a possibilidade de multa qualificada.

Daí porque, no mínimo, a dúvida razoável entre duas ou mais condutas já é fundamento suficiente para excluir o dolo e, por conseguinte, impedir a multa de 100%, uma vez que se aplica o art. 112 do Código Tributário Nacional.

(...)

Ademais, mesmo que inexista plena colaboração do contribuinte com o Fisco, na hipótese de a fiscalização realizar o lançamento de ofício com fundamento nas informações e documentos do próprio contribuinte, inexistirá razão para se qualificar a multa, mesmo que se constate falta de recolhimento ou inexatidão nas informações, como se pode verificar em recente julgamento do CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS:

(...)

VOTO

Lizandro Rodrigues de Sousa - relator

O recurso é tempestivo. Cumpridas as demais condições de procedibilidade, dele tomo conhecimento.

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que confirmou o lançamento de IRPJ e CSLL, para os anos-calendário 2018, 2019, 2020, 2021. Entendeu os autuantes que houve exclusão indevida, na apuração do Lucro Real, de “supostas subvenções governamentais não recebidas, concedidas a título de redução de base de cálculo, isenção e diferimento do ICMS sobre a comercialização de determinados produtos agropecuários, notadamente sementes de soja para plantio, cujos valores indevidamente excluídos pela fiscalizada no período somaram mais de R\$ 164 milhões”. Conforme Relatório da DRJ:

Sob o título “4.1 DA EXCLUSÃO INDEVIDA E FRAUDULENTA DE INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS NAS BASES DE CÁLCULO DO LUCRO REAL”, escrevem os Autores do feito que, na “apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dos períodos de apuração de 2018, 2019, 2020 e 2021, informada na Escrituração Contábil Fiscal (ECF)”, a interessada realizou exclusões na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, a título de “Doações e Subvenções para investimentos”, correspondentes a “Isenções, Reduções de Base de Cálculo e Diferimento de ICMS concedidos pelos Estados do Paraná e Mato Grosso do Sul”. Na realidade, tratar-se-ia de simulação de “recebimento de valores que seriam decorrentes de isenções, diferimentos e reduções de base de cálculo de ICMS sobre a comercialização de produtos agropecuários, notadamente sementes de soja para plantio”, valores estes que, por um artifício contábil reconhecido pela própria interessada (fls. 162 a 185), jamais “compuseram o resultado (Lucro Contábil) na forma de Receitas que, na apuração do Lucro Real, poderiam ser excluídas para fins de apuração das bases de cálculo tributáveis”.

Analizando-se a Escrituração Contábil Digital (ECD) da interessada, constatou-se o uso de “duas contas de resultado redutoras da Receita Bruta, que receberam lançamentos a débito,

relacionadas ao ICMS: a conta nº 61501001 – ICMS” (que recebia lançamentos a débito do efetivo ICMS a recolher) e “a conta nº 61501005 – ICMS – CONVÊNIO 100/9712” (que recebia lançamentos a débito das despesas fictícias com ICMS caso não houvesse os benefícios fiscais de isenção, redução de base de cálculo e diferimento do ICMS), além de outra “conta relacionada ao ICMS que recebeu lançamentos a crédito, anulando os débitos da conta nº 61501005: trata-se da conta nº 61501006 – SUBVENÇÃO PI INVEST.- LEI COMPL 160/201713”.

A Recorrente excluiu em sua apuração do lucro real os valores creditados na conta 61501006 a título de “*Subvenção para Investimentos – LC 160/17*” e debitou os mesmos valores na conta 61501005 (que recebeu, repito, lançamentos a débito das despesas fictícias com ICMS caso não houvesse os benefícios fiscais de isenção, redução de base de cálculo e diferimento do ICMS), ficando inalterado seu resultado contábil. E na apuração do lucro real, excluiu o valor discriminado na conta 61501006.

O Fisco entende que o procedimento do Recorrente contraria o fixado no julgamento do Tema 1.182 do STJ, os artigos artigo 9º e 10 da Lei Complementar (LC) nº 160, de 7 de agosto de 2017, e o artigo 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, pois o caso concreto trata de caso que não se enquadra na concessão de isenções, Reduções de Base de Cálculo e Diferimento de ICMS de que versa a jurisprudência vinculante e os dispositivos legais citados.

Tem razão o Fisco. O cerne da questão reside em se constatar que o contribuinte não poderia se aproveitar (em seu lucro real) de um valor que equivaleria ao que entende corresponder ao ICMS que seria devido em um cenário em que houvesse isenção estadual para o produto que revende, comparado com outro cenário em que não há a isenção. Este valor hipoteticamente devido foi excluído do lucro real, sem que houvesse (na sua contabilidade apresentada) um efetivo cômputo de qualquer receita prévia no seu lucro líquido (constatada a isenção) e sem respaldo em qualquer prescrição legal. O Fisco entendeu acertadamente que a específica isenção, no caso concreto, está direcionada ao consumidor final. É uma isenção objetiva e depende da venda de um específico produto. Logo o valor da receita da venda neste cenário de isenção (o real) está diminuído do valor equivalente ao ICMS que foi dispensado pela lei isentiva. Logo, o ganho seria do consumidor final, e não do vendedor (Recorrente).

A isenção do ICMS no caso concreto sequer foi destacado nas notas fiscais de venda e o acréscimo patrimonial, se existente, beneficiou o consumidor final, não se justificando a alegação do Recorrente de que haveria um efeito equivalente a um ICMS a pagar exonerado que o beneficiou.

Desta forma, não há desobediência ao asseverado no julgamento do Tema 1.182 do STJ, ou ao prescrito nos artigos artigo 9º e 10 da Lei Complementar (LC) nº 160, de 7 de agosto de 2017, e o artigo 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, pois o caso concreto trata de caso que não se enquadra concessão de isenções, Reduções de Base de Cálculo e Diferimento de ICMS de que versa a jurisprudência vinculante e os dispositivos legais citados.

A forma de contabilizar prescrita pelo Fisco está de acordo também com as diretrizes do Pronunciamento Técnico CPC 07, que trata da “contabilização e divulgação de subvenção governamental e na divulgação de outras formas de assistência governamental”.

Isto porque na resposta ao TIF 001 (fls. 1886 a 1897), a então fiscalizada citou o item 38E, do CPC 07 – SUBVENÇÃO E ASSISTÊNCIA GOVERNAMENTAIS, como argumento para a contabilização de receitas (não recebidas) e despesas (não incorridas) da suposta subvenção para investimentos. Assim dispõe o dispositivo:

38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

Mas, conforme bem destacado no TVF, da leitura do CPC 07 conclui-se que somente podem ser consideradas “assistências governamentais” os benefícios concedidos a uma entidade ou grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. São benefícios subjetivos. Assim define o CPC 07:

Assistência governamental é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

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

Tanto que o CPC se refere (no item 30A) à “aplicação de parcela do imposto de renda devido”. Como pode-se contar com a aplicação (no caso concreto, transferência para reservas de lucros/investimento, considerando o decidido no Tema 1.182/STJ) de valor de imposto (no caso concreto, de ICMS) que não permaneceu com o vendedor, mas foi transferido ao consumidor final?

Ou seja, benefícios concedidos indistintamente, em caráter geral e direcionados ao consumidor final não são considerados assistências governamentais e, por consequência, não são subvenções governamentais. Assim contextualiza o CPC 07, nos itens anteriores ao citado 38E:

Aplicação de parcela do imposto de renda devido em fundos de investimento regionais

38A. Determinadas entidades sujeitas ao pagamento do imposto de renda podem aplicar parte do imposto devido em fundos de investimento regionais, criados pelo Governo Federal com o objetivo de estimular o desenvolvimento de determinadas regiões.

38B. Essa destinação de parcela do imposto ao fundo representa uma subvenção governamental para a entidade, pois, em face da opção exercida, o Tesouro Nacional abre

mão de parte da receita tributária e a entidade torna-se investidora do fundo beneficiário de sua opção.

38C. Essas subvenções devem ser registradas pelo seu valor justo no momento do fato gerador, desde que atendidas as condições para o seu reconhecimento. No caso em questão, o fato gerador da subvenção ocorre no pagamento da parcela do imposto de renda. Nesse momento, cabe à administração registrar a subvenção pelo seu valor justo, pela melhor estimativa, lembrando que pode existir deságio desse valor justo com relação ao valor nominal, mesmo nos casos em que a beneficiária da subvenção esteja investindo outros recursos nessas entidades em regiões incentivadas.

Redução ou isenção de tributo em área incentivada

38D. Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental

Ou seja, de acordo com o CPC 07, aspecto importante para a qualificação de uma “assistência governamental” à determinada entidade é que o benefício ou incentivo fiscal do ente público tenha como destinatário a entidade em questão, aumentando efetivamente seu patrimônio. Isso não ocorre, por exemplo, nos casos de isenção, redução de base de cálculo ou diferimento, aqui tratados, cujo ônus do ICMS não era suportado pela fiscalizada.

Certos os autuantes quando asseveraram que o item 38E do CPC 07, citado pela Recorrente como fundamento para o registro contábil do suposto benefício fiscal auferido, combinado com o item 38D, trata especificamente da contabilização da subvenção governamental (no exemplo do CPC, trata de imposto de renda, mas pode-se aplicar ao ICMS) devido por pessoa jurídica (TVF, e-fls.):

Trata-se de um benefício concedido às empresas que se instalarem fisicamente nessas áreas. Nesses casos, o imposto de renda é suportado pela empresa que apurou o lucro e o não pagamento de parte desse imposto que seria devido sem o benefício fiscal faz aumentar o lucro e o patrimônio da empresa, enquadrando-o como subvenção governamental. No caso da fiscalizada, essa situação não se aplica pois não houve incremento em seu lucro ou patrimônio com os incentivos fiscais de isenção, redução de BC e diferimento de ICMS concedido a certos produtos por ela comercializados.

Observo que não ignoro o decidido em sede de recursos repetitivos no STSJ, tema 1.182, que prescreveu que “não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”. Mas, repito, o que se constata é que nenhum valor ou subvenção foi concedido ao Recorrente. Os montantes deduzidos do lucro real foram resultados de simulações efetuadas pela Recorrente de valores que inferiu que a beneficiaria, quando a análise do caso concreto mostra que não houve benefício a ela direcionado. Isto porque a concessão que equivaleria a um numerário (que correspondeu a uma específica renúncia de receita tributária estadual) se dirigiu a benefício do consumidor final. Tanto que não há qualquer destaque do imposto nas notas fiscais referidas pelo Recorrente.

Assim, é considerando estas premissas que devem ser lidas conclusões como a da Solução de Consulta COSIT nº 55, de 25 de março de 2021, que aduziu que “*por força do art. 30*

da Lei nº 12.973, de 2014, o valor a ser excluído para fins de determinação do lucro real equivale ao montante que deixa de ser devido em razão do recebimento da subvenção para investimento, caso ele tenha sido recebido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos". No caso concreto, não deixou de ser devido qualquer ICMS pela Recorrente, não havendo qualquer desrespeito à opção legislativa.

Aduz a recorrente que o único requisito prescrito pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014 seria a constituição de reservas de lucros no valor equivalente a subvenção concedida. O que se constatou na autuação é que não houve subvenção concedida à recorrente (seja de investimento ou qualquer outra), não fazendo sentido a criação de reservas de lucros equivalente a acréscimo patrimonial que não existiu.

Desta forma, acertadas as conclusões da DRJ, que reproduzo a seguir como razão de decidir:

MÉRITO

Conforme relatado, constataram os Autores do feito que a impugnante excluiu indevidamente, em sua apuração do Lucro Real, subvenções governamentais não recebidas, a título de redução de base de cálculo, isenção e diferimento do ICMS sobre a comercialização de determinados produtos agropecuários, tendo considerado fraudulenta tal exclusão, porquanto registrada por meio de artifício contábil, consistente no uso de “duas contas de resultado redutoras da Receita Bruta, que receberam lançamentos a débito, relacionadas ao ICMS: a conta nº 61501001 – ICMS” (que recebia lançamentos a débito do efetivo ICMS a recolher) e “a conta nº 61501005 – ICMS – CONVÊNIO 100/9712” (que recebia lançamentos a débito das despesas fictícias com ICMS caso não houvesse os mencionados benefícios fiscais), além de outra “conta relacionada ao ICMS que recebeu lançamentos a crédito, anulando os débitos da conta nº 61501005: trata-se da conta nº 61501006 – SUBVENÇÃO PI INVEST.- LEI COMPL 160/201713”, expondo em tabelas (numeradas 3 e 4) os valores do ICMS registrados em contas contábeis e em contas referenciais da ECF da interessada. Destacam que a interessada excluiu em sua apuração do lucro real os valores creditados na conta 61501006 a título de “Subvenção para Investimentos – LC 160/17” e debitou os mesmos valores na conta 61501005, ficando inalterado seu resultado contábil. Acentuam os Autores do feito que os “registros da fiscalizada visaram tão somente simular um suposto recebimento de subvenção almejando única e exclusivamente sua posterior exclusão na apuração do lucro real” e que a impugnante reconheceu expressamente que seu efeito “no resultado contábil é nulo, haja vista o crédito e débito no mesmo valor dentro do resultado do período”. Assim, como informam os Autores do feito, “a fictícia receita de subvenção foi anulada por uma fictícia despesa de ICMS na escrituração comercial”, sendo “excluída na apuração do Lucro Real e da BC da CSLL, mas a fictícia despesa de ICMS não é adicionada”.

Didaticamente, expõem “os erros intencionais da fiscalizada e seus efeitos ilusórios na apuração do resultado (Lucro Contábil) e do Lucro Real”, como se vê nas tabelas a seguir:

Tabela 11: Fato econômico ilustrativo

Valor da venda do produto (ainda sem ICMS)	R\$ 100,00
ICMS	R\$ 17,00
Total da Operação	R\$ 117,00

Tabela 14: Hipótese 3 – Operação real com ISENÇÃO, REDUÇÃO DE BC OU DIFERIMENTO DE ICMS – Escrituração correta

Nº Lançamento	Registros contábeis - Venda com Isenção, Redução de BC ou Diferimento de ICMS			Valor	Linha
1	Débito	Caixa ou Bancos – Ativo		100,00	A
	Crédito	Receita Operacional – Resultados (+)		100,00	B
2	Débito	Dedução de Receita de Vendas – Resultados (-)			
	Crédito	ICMS a Recolher – Passivo			NÃO HÁ LANÇAMENTOS
3	Débito	ICMS a Recuperar – Ativo			
	Crédito	Receitas de Subvenção			
	Receita Operacional Líquida (B)			100,00	
	Apuração do Resultado Contábil e Tributável				
	Receita Operacional Líquida			100,00	
	Custos e despesas hipotéticas			0,00	
	Resultado – Lucro Contábil			100,00	
	Sem ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real				
	Lucro Contábil = Lucro Real (tributável)			100,00	

Tabela 15: Operação com benefícios de ISENÇÃO, REDUÇÃO DE BC OU DIFERIMENTO DE ICMS – Escrituração da fiscalizada

Nº Lançamento	Registros contábeis efetuados pela fiscalizadaVendas com isenção, redução de BC e Diferimento			Valor	Linha
1	Débito	Caixa ou Bancos – Ativo		100,00	A
	Crédito	Receita de Vendas – Resultados (+)		100,00	B
2	Débito	ICMS - Convênio 100/97 – Resultados (-)		17,00	C
	Crédito	ICMS a Recolher – Passivo		17,00	D
3	Débito	ICMS a Recolher – Passivo		17,00	E
	Crédito	Subvenção P/Invest. – LC 160/17 – Resultados (+)		17,00	F
	Receita Operacional Líquida (B – C + F)			100,00	
	Apuração do Resultado Contábil e Tributável				
	Receita Operacional Líquida			100,00	

Custos e despesas hipotéticas	0,00
Resultado Contábil	100,00
Ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real	
Resultado – Lucro Contábil	100,00
Exclusões de Subvenções (-)	- 17,00
Lucro Real (tributável)	83,00

Aplicou-se multa de ofício qualificada, tendo em vista que “as práticas do sujeito passivo enquadram-se como sonegação e fraude”.

Isto posto, examinem-se os argumentos da impugnante.

Alega ela haver oferecido “densa documentação com o detalhamento e cuidado necessário ao tema questionado”, a qual teria sido “validada pelo Fisco”. Entretanto, a presteza da interessada em atender aos questionamentos dos Autores do feito não foi discutida e, portanto, nada há que examinar quanto a isto.

Considera “verdadeiramente ultrapassada” a interpretação dos Autores do feito, o que constitui mais um arroubo retórico que um verdadeiro argumento, assim como dizer que a “atenção dada à temática da ‘vantagem econômica individualizada’ tão reforçada em sede de TVF” constituiria “verdadeiro artifício do Fiscal”, e que “o Agente Fiscal se utiliza [...] de falácias buscando construir suposta conduta ilícita da IMPUGNANTE”. Nesta mesma

linha, afirma não haver tentado “reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento” e protesta sua boa-fé: mero introito à argumentação mais substantiva que se seguirá.

Quando afirma que “as exclusões efetuadas na apuração do Lucro Real dos anoscalendário de 2018 e 2021” representariam “benefícios fiscais de redução de base de cálculo, isenção e diferimento de ICMS concedidos pelos Estados do Paraná e Mato Grosso do Sul”, diz uma meia verdade. Evidentemente, à vista dos Certificados de Registro e Depósito SE/Confaz numerados 27/2018 e 29/2018, de fls. 3.493 e 3.494, as referidas unidades federativas concederam benefícios fiscais; entretanto, o que se discute não é se tais benesses foram outorgadas, mas, sim se elas amparam a pretensão da interessada – sendo negativa a resposta.

No que tange à “conclusão realizada pelo expert contábil no LAUDO PERICIAL EXTRAJUDICIAL”, o que dela se extrai é a constatação de que o louvado concorda em gênero, número, caso e grau com a impugnante, sem maiores elaborações, o que nada acrescenta ao deslinde da questão.

Quando atribui aos Autores do feito a assertiva de que “a legislação federal que versa acerca dos benefícios fiscais do ICMS” exige que eles “sejam concedidos, necessariamente, de forma individualizada pela unidade federativa como um de seus requisitos”, tenta desfocar o exame do lançamento; em realidade, os Autores do feito disseram, apenas, que “somente podem ser consideradas ‘assistências governamentais’ os benefícios concedidos a uma entidade ou grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos”, tratando-se de “benefícios subjetivos”, enquanto os benefícios objetivos, “concedidos indistintamente a todos os contribuintes, em caráter geral, [...] sem nenhuma exigência para a obtenção do benefício, [...] não são subvenções governamentais“, sendo indispensável que “o benefício ou incentivo fiscal do ente público tenha como destinatário a entidade em questão, aumentando efetivamente seu patrimônio”, o que não ocorreu no caso vertente, já que o “ônus do ICMS não era suportado pela fiscalizada”. Pouco há a acrescentar a tal entendimento: segundo o claríssimo exemplo exposto nas tabelas 14 e 15, acima, a impugnante em nada alterou seu patrimônio com o suposto benefício fiscal, como, aliás, reconheceu ela explicitamente, ao dizer que, a este respeito, efetuou lançamentos de igual valor a débito e a crédito, com efeito nulo, confirmando o que consta das tabelas 3 e 4, acima, elaboradas pelos Autores do feito. Se, v.g., um contribuinte vende um produto com isenção de ICMS, ele simplesmente deixa de incluir dito imposto no preço de venda, nada mais. Por óbvio, não tem o direito de deduzir o imposto que deixou de pagar em sua apuração do lucro contábil e, menos ainda, em sua apuração do lucro real, como fez a impugnante. Este é o ponto nevrágico do lançamento em tela: a subtração indevida, no lucro real, de um valor jurídica e contabilmente inexistente.

Ao dizer que a glosa em foco se deveria à “ausência de concessão individual dos benefícios fiscais abordados”, volta a praticar tática diversionista, pois, como visto, este não é o cerne da questão, mas, sim, uma dedução indevida na apuração do quantum debetur de IRPJ e CSLL.

De igual sorte, busca a impugnante dar cores de legitimidade a seu proceder, dizendo que “o art. 30 da Lei nº 12.973/14” limitar-se-ia a exigir que “os valores relativos aos benefícios tratados como subvenção para investimento sejam mantidos em reservas de lucros”. A este respeito, bem alertam os Autores do feito que os “registros contábeis realizados pela fiscalizada nas contas de Patrimônio Líquido – Reservas de Incentivos Fiscais” – prestaram-se apenas a “dar aparência formal de recebimentos de benefícios que não foram efetivamente auferidos”.

A impugnante menciona a LC 160, de 2017, a Lei 12.973, de 2014, e os Certificados de Registro e Depósito – SE/CONFAZ numerados 27/2018 e 29/2018; afirma que “os atos concessivos” foram “CONVALIDADOS pela CONFAZ” e de que foram cumpridas “TODAS as exigências requeridas no art. 3º, I e II, da Lei Complementar nº 160/17 e nas cláusulas segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS 190/17”; e, estabelecidas estas premissas, deduz que “os benefícios usufruídos pela IMPUGNANTE estejam convalidados, atendendo assim as condições impostas para serem tratados como subvenção para investimento”. Ora, isto é um exemplo claro da falácia do non sequitur: de premissas verdadeiras (a validade jurídica dos mencionados diplomas legais e atos), a interessada extrai uma conclusão falsa, qual seja, a de que seja descabida a glosa que recebeu. Logo, não há acolher tal argumento.

Sob o título “b) Dos requisitos para fruição. Subvenções para investimento. Registro em reserva de lucros do exercício. Cumprimento integral dos requisitos previstos por lei.

Conformidade legislativa”, prossegue ela nesta linha, dissertando in abstracto sobre a LC nº 160, de 2017, sobre o “art. 30 da Lei nº 12.973/14” e sobre a já examinada formação de reservas de lucros, sem nada acrescentar ao que dissera antes e merecendo, portanto, o mesmo entendimento.

Destacaram os Autores do feito, numa observação quase a latere, que, em planilha eletrônica, a interessada “relaciona as NF-e com o valor do ICMS destacado (efetivo) e o pretenso valor do benefício fiscal de ICMS devido (última coluna em destaque) caso não houvesse a isenção, redução de base de cálculo ou diferimento”. Quanto a isto, alega ela que “a legislação vigente” não exigiria, “para fins de exclusão da base de cálculo do IRPJ/CSLL que os ICMS seja efetivamente destacado das NF’s”. Mais uma vez, foge ela da questão, pois a assertiva dos Auditores não foi esta, mas simplesmente que as notas fiscais emitidas pela interessada não fariam prova a seu favor. No que tange à sua evolução patrimonial, trata-se evidentemente de assunto alheio ao litígio, pois não se pode vislumbrar qualquer correlação entre seus negócios, em geral, e o pretenso benefício a que alega fazer jus.

No tocante à “afronta ao pacto federativo” apontada pelos Autores do feito, a impugnante volta a apresentar argumento distorcido, consistente em, primeiramente, enunciar o óbvio – de que proveio da União “a norma legislativa que conceituou a subvenção para investimento” – para, a seguir, atribuir ao Fisco da União o ônus de “propor a devida ação perante o c. STF que discuta o conceito criado pelo legislador”. Evidentemente, o TVF não questiona a validade da legislação de regência, limitando-se a constatar que a impugnante não se encontra abrigada sob o pálio da mesma. Assim, escrevem eles que “aceitar todo e qualquer NÃO exercício do poder de tributar dos Estados envolvendo o ICMS, como é o caso, como sendo subvenção para investimento não sujeita a incidência do IRPJ e da CSLL, [...] constitui afronta ao princípio federativo”(grifou-se). Eis tudo.

Naquilo que se refere ao Tema 1.182, entende a impugnante que “a primeira tese EXPRESSAMENTE” autorizaria a dedução da base de cálculo de IRPJ e CSLL dos “benefícios fiscais relacionados ao [...] ICMS”, tais como “redução de base de cálculo, diminuição de alíquota, isenção, diferimento, entre outros”; reconhece que tal não se aplica aos “que não cumprimem os requisitos [...] previstos no art. 10 da Lei Complementar 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014”, mas considera havê-los adimplido integralmente. Ora, no caso em exame, ocorreu justamente o descumprimento de tais exigências, pelos motivos já expostos. Logo, a mencionada jurisprudência não ampara a interessada. Quanto à “terceira tese firmada no Tema n.º 1.182”, admite ela a atuação do Fisco da União, embora a restrinja à verificação do “cumprimento das regras previstas no artigo 10 da LC 160/2017 c. c. art. 30 da Lei nº 12.973/2014”. Uma vez que lançamento de

ofício ora em exame deriva justamente da constatação do descumprimento de tais regras, nada há a acrescentar.

A seguir, a impugnante passa a defender a “regularidade dos registros contábeis realizados” por ela, detalhando seu modus operandi. A este respeito, cabe apenas recordar que os Autores do feito já o fizeram, demonstrando sua artificialidade e incorreção, que visaram a “simular um suposto recebimento de subvenção almejando única e exclusivamente sua posterior exclusão na apuração do lucro real”, por meio de artifício consistente no uso de contas contábeis e contas referenciais da ECF que deixavam inalterado seu resultado – algo que, repita-se, foi expressamente reconhecido pela impugnante. No mesmo tópico, refere-se à formação de sua “reserva de incentivos fiscais”, a qual já foi objeto de consideração por parte dos Autores do feito, que demonstraram servirem os “registros contábeis realizados pela fiscalizada nas contas de Patrimônio Líquido – Reservas de Incentivos Fiscais” – apenas a “dar aparência formal de recebimentos de benefícios que não foram efetivamente auferidos”. Em suma, neste ponto a impugnante apenas demonstra ter-se em alta conta, o que não é suficiente para amparar suas pretensões.

A interessada invoca a SC COSIT nº 55, de 2021, e propõe um enigma indecifrável: diz que, segundo tal ato, “independe a contabilização segregada das subvenções de ICMS no resultado, desde que reflita o mesmo resultado”. Indo adiante, reconhece a necessidade de se compararem “um cenário em que existe o benefício e outro em que a tributação seria realizada de forma integral, sendo a diferença entre os cenários o saldo subvencionado”, para fins de “exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL caso caracterizada como subvenção para investimento”. Ora, no caso vertente, os benefícios não foram “concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, como reza o primeiro parágrafo da referida Solução; logo, este ato não a socorre. Não é excessivo salientar que tal entendimento já se encontrava na Solução de Consulta COSIT nº 145, de 2020.

No que tange ao “Parecer Contábil elaborado conjuntamente pelo Ilustre Prof. Eliseu Martins e Prof. Vinícius Aversari Martins”, só se tem a dizer que tal Parecer, por embasado que seja, não vincula a administração tributária federal.

Menciona um vago “julgamento realizado em abril de 2023, e cujo acórdão foi publicado no DJe/STJ nº 3652 de 12/06/2023”, o que de nada a auxilia no presente litígio.

Volta à retórica no encerramento deste tópico, que é apenas auto-laudatório.

A seguir, sob o título “III. DA ILEGALIDADE E DESPROPORCIONALIDADE DAS MULTAS APLICADAS”, a impugnante tenta refutar as penalidades pecuniárias que lhe foram impostas. Assim, alega a “impossibilidade de cobrança de multa isolada com fundamento no artigo 44, II, ‘b’, da Lei nº 9.430/1996”, recordando haver optado pela “sistematica do lucro real anual durante os anos-calendário de 2018 e 2021”, achando-se obrigada ao recolhimento mensal de “IRPJ e a CSLL aferidos sobre determinada base estimada”. Entretanto, supõe que, “com o encerramento do ano-calendário e a apuração do IRPJ e da CSLL efetivamente devidos, desaparece a exigibilidade da antecipação desses tributos e, por conseguinte, a base imponível da penalidade da multa isolada”, a qual “apenas se justificaria se exigida dentro do próprio período de apuração [exercício] das estimativas que deixaram de ser recolhidas”. Ora, esta assertiva é desmentida pelo teor do artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 1996, que determina a aplicação da respectiva multa “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica”. Por óbvio, só se verifica a ocorrência de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa para a CSLL depois de encerrado o período-base – portanto, não procede este argumento. Isto tanto é verdadeiro que o artigo 53, inciso I, da Instrução Normativa

RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, estabelece, de modo inequívoco, que a multa em comento deve ser aplicada mesmo “após o término do ano-calendário”, ao revés do alegado pela impugnante, não sendo excessivo recordar que tal ato integra a legislação tributária, a teor dos artigos 96 e 100 da Lei nº 5.172, de 1966, denominada CTN.

Diz também que “essa multa não poderia ser aplicada concomitantemente à multa de ofício aplicada sobre o IRPJ e a CSLL, apuradas ao final do ano-calendário”, alegando tratar-se de bis in idem. Apela também ao princípio da consunção e invoca a dicção da “Súmula CARF n.º 105”.

Quanto a isto, há que se ressaltar que a multa de ofício e a multa isolada divergem por completo, tendo hipóteses de incidência absolutamente distintas: a primeira incide sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição que vier a ser apurada em procedimento de ofício, enquanto a segunda pune a falta de pagamento por estimativa de IRPJ ou de CSLL: ou seja, inexiste bis in idem neste caso. Por fim, saliente-se a inaplicabilidade da Súmula CARF nº 105, visto que a multa isolada foi lançada após as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Quanto às alegações atinentes à qualificação da multa, cabe reconhecer que a infração constatada implicou a elaboração de lançamentos contábeis inconsistentes, dir-se-iam fictícios, para atingir o objetivo de simular uma dedução das bases de cálculo de IRPJ e CSLL com o fito – evidente – de lesar o Fisco da União. As provas desta simulação encontram-se patentes nos autos e foram exaustivamente demonstradas pelos Autores do feito. Cumpre recordar que a multa lançada constitui imperativo do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e, uma vez verificada a subsunção do fato à hipótese legal, sua exigência é inafastável consectário do lançamento do principal, sendo o desrespeito a tal comando ato punível com responsabilização funcional, a teor do parágrafo único do artigo 142 do CTN e, portanto, não se pode dizer que se encontrem em “patamares desrazoáveis” e “desproporcionais”. Destarte, por indubitável o caráter doloso da infração constatada, não se aplicam ao caso vertente o §1º-C do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, os artigos 112 do CTN e 68 da Lei nº 4.502, de 1964. Quanto à Súmula n.º 14 do CARF, cabe relembrar que ela se aplica aos casos de omissão de receita, matéria estranha ao feito.

No tocante ao suposto caráter confiscatório da penalidade aplicada, cumpre recordar que a vedação ao confisco é endereçada ao legislador, não à autoridade fazendária, a quem cabe tão somente aplicar a legislação de regência, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do CTN, carecendo de discricionariedade para afastar ou reduzir a multa imposta. Alegações de inconstitucionalidade somente podem ser apreciadas pelo Poder Judiciário, sendo vedado à autoridade judicante delas tomar conhecimento, em face do disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Logo, não há acolhida possível a este argumento.

A suspensão de exigibilidade é consectário automático da apresentação da presente peça de defesa, a teor do artigo 151 do CTN.

A representação fiscal para fins penais é matéria alheia às atribuições das DRJ e, portanto, não há tomar conhecimento de pedido de sua suspensão.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no que diz respeito ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL, dado que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas e inexiste qualquer razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Por fim, citações de doutrinadores e acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda ou do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, e mesmo decisões judiciais não constituídos de poderes vinculativos ou súmulas aprovadas pelo Ministro da Fazenda, embora inestimáveis fontes de consulta, não obrigam este relator, pois prevalece o princípio da legalidade por meio do qual na Administração Pública os seus agentes somente podem fazer o que a lei os autoriza (art. 37 da Constituição Federal).

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa