



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10600.720042/2014-69  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.891 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 04 de abril de 2024  
**Recorrente** SBF COMERCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

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

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

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada "lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996", os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, acordam em: (i) por unanimidade de votos, dar

provimento ao recurso em relação à matéria “caracterização dos benefícios recebidos pela Recorrente como subvenção para investimento”; votaram pelas conclusões os Conselheiros Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto; (ii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso em relação à matéria “multas isoladas concomitantes”, vencidos os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela contribuinte em face do Acórdão n.º 1402-002.721, de 15 de agosto de 2017, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, por meio do qual a o colegiado decidiu, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base tributável o valor de R\$ 5.441.898,51 relativa à subvenção mediante incentivos fiscais do ICMS recebida do Estado da Paraíba.

O Acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS LEGAIS. ALCANDE DA INCIDÊNCIA.

A subvenção para investimento é um benefício fiscal cuja legítima dedutibilidade somente é pertinente quando do atendimento aos requisitos legais previstos nos § 2º, do art. 38, do Decreto-lei nº 1.598/77 e art. 443, do RIR/99. Quando os valores subvencionados demonstrarem-se e comprovarem-se desproporcionais à finalidade de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos restará maculado o caráter de incentivo, caracterizando-se, na realidade, uma subvenção de custeio, em relação aos valores recebidos e não devidamente investidos. A legislação estadual não vincula a autoridade federal.

AJUSTES. EXCLUSÃO. CARÊNCIA PROBATÓRIA. INDEDUTIBILIDADE.

A legislação tributária prevê expressamente as hipóteses de exclusão de valores do lucro líquido, de tal forma que, quando o contribuinte não age conforme a prescrição legal, não lhe cabe direito ao benefício da dedução fiscal, efeito direto de tal ajuste. Menos ainda pode o contribuinte se valer de tal direito quando se quer apresenta aos autos provas pertinentes a comprovar a possibilidade da exclusão efetuada.

MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSASIS.

O não recolhimento ou o recolhimento a menor de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. CABIMENTO.

Correta a incidência da taxa de juros SELIC sobre os juros moratórios que recaem sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal. No mesmo sentido a Súmula CARF nº 4. Quanto à alegação de que não haveria incidência de juros sobre a multa de ofício, tal fato não decorre da autuação, mas sim do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante do auto de infração, no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o compute de juros sobre a multa.

Cientificada da decisão, a contribuinte opôs embargos de declaração alegando que o acórdão incorreu em omissão por não ter analisado a matéria em discussão sob a ótica da LC

160/17, que já estava vigente por ocasião do julgamento e também em erro material, por ter adotado como fundamento dispositivos que já se encontravam amplamente superados pela LC 160/17 (PN 112/78, artigo 443 do RIR/99, etc.). Os embargos foram rejeitados por meio de despacho do presidente do colegiado *a quo* (fls. 2993/3001).

Em 22 de julho de 2021, a contribuinte teve ciência do despacho de embargos (fls. 3007) e em 05 de agosto de 2021 (fls. 3009) interpôs o recurso especial (fls. 3011/3083), alegando divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias:

- (1) “caracterização dos benefícios recebidos pela Recorrente como subvenção para investimento”;
- (2) “despesas de ajuste de estoque - inobservância do regime de competência”;
- (3) “improcedência da aplicação simultânea da multa de ofício em razão da suposta redução indevida da base de cálculo do IRPJ/CSLL e da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais”; e
- (4) “improcedência dos juros de mora sobre a multa de ofício”.

O recurso especial foi parcialmente admitido pela presidência da Câmara *a quo*, apenas com relação à primeira e a terceira matérias acima apontadas, nos seguintes termos:

Da contraposição dos fatos e fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos confrontados, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito, apenas em parte**, em comprovar a ocorrência do alegado dissenso interpretativo, como a seguir demonstrado, por matéria recorrida (destaques do original transcrito):1

- (1) “caracterização dos benefícios recebidos pela Recorrente como subvenção para investimento”

| Acórdão recorrido  | Acórdão paradigma   | Acórdão paradigma   |
|--|---|---|
| Acórdão nº 1402-002.721  | Acórdão nº 1103-00.555  | Acórdão nº 9101-00.566  |
| Ementa   | Ementa  | Ementa  |
| SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS LEGAIS. ALCANCE DA INCIDÊNCIA.<br><br>A subvenção para investimento é um benefício fiscal cuja legítima dedutibilidade somente é pertinente quando do atendimento aos requisitos legais previstos nos § 2º, do art. 38, do Decreto-lei nº 1.598/77 e art. 443, do RIR/99. Quando os valores subvencionados demonstrarem-se e comprovarem-se desproporcionais à finalidade de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos restará maculado o caráter de incentivo, caracterizando-se, na realidade, uma subvenção de custeio, em relação aos valores recebidos e não devidamente investidos. A legislação estadual não vincula a autoridade federal. | SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. CRÉDITO PRESUMIDO E DIFERIMENTO DO ICMS. NÃO VINCULAÇÃO DOS RECURSOS PARA CARACTERIZAÇÃO.<br><br>A caracterização de subvenção para investimento não depende da vinculação da aplicação dos recursos recebidos em empreendimentos. Para fins da subvenção, vinculação é relacional ao propósito da subvenção. Se a intenção ou propósito de quem transfere os recursos (ou tem o custo econômico) é de subvencionar investimento, está-se diante de transferência de capital, e, pois, de subvenção para investimento, registrável como reservas de capital, e não como receita. Se a intenção de quem transfere os recursos (ou tem o custo econômico) é de | SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. CARACTERIZAÇÃO. CONTRA-PARTIDA. NÃO VINCULAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS.<br><br>A concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Amazonas, dentre eles a restituição total ou parcial do ICMS, notadamente quando presentes a i) intenção da pessoa jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e o ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos no seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos. O conjunto de obrigações assumidas pela |

|   |   |  |
|---|---|--|
|   | subvencionar o giro normal da empresa ou de cobrir déficits, a transferência é de renda, e, pois, é subvenção para custeio, registrável como receita (ainda que os recursos venham a ser aplicados em algum empreendimento). Se um incentivo fiscal é concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, o custo desse incentivo representa subvenção para investimento. É o que se dá no caso vertente, com os incentivos fiscais concedidos pelo Estado da Bahia. | beneficiária, em contrapartida ao favor fiscal, não configura aplicação obrigatória dos recursos transferidos.   |
| <b>Relatório</b>  | <b>Relatório</b>  | <b>Relatório</b>   |
| -   | -   | -  |
| <b>Voto</b>   | <b>Voto</b>   | <b>Voto</b>  |
| Em outras palavras, nem o fisco nem o contribuinte podem supor que a subvenção é de investimento pelo simples fato da legislação estadual assim o afirmar. O contribuinte está vinculado ao efetivo investimento dos valores e o fisco tão pouco pode desconsiderar esses investimentos, se houver. | Pelo que foi deduzido, e como corolário, a caracterização de subvenção para investimento não se dá, não depende de estreita correlação entre os recursos e aplicação específica nos empreendimentos, ou seja, de sincronismo.   | Os dispositivos destacados demonstram inequivocamente que a restituição do ICMS, de que é beneficiária a Recorrente, encontra-se subordinada a uma série de obrigações impostas pelo ente estatal, como contraprestação do favor fiscal deferido. A concessão do benefício é prevista em caráter geral às empresas que atenderem aos requisitos e cumprirem as l, contraprestações estabelecidas. Não significa, porém, que os recursos transferidos para a pessoa jurídica devam ser aplicados obrigatoriamente no custeio destas exigências. |

10. Afirma-se, em síntese, que nota-se a clara divergência entre o Acórdão recorrido e os Acórdãos Paradigmas apresentados acima, os quais expressamente indicam que a intenção de subvencionar e a natureza das subvenções para investimento não dependem da destinação dos recursos aos empreendimentos (e-fls. 3.032, item 58).

11. Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

12. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que o contribuinte está vinculado ao efetivo investimento dos valores, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1103-00.555 e 9101-00.566) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a caracterização de subvenção para investimento não depende da vinculação da aplicação dos recursos recebidos em empreendimentos (**primeiro acórdão paradigma**) e que o conjunto de obrigações assumidas pela beneficiária, em contrapartida ao favor fiscal, não configura aplicação obrigatória dos recursos transferidos (**segundo acórdão paradigma**).

[...]

(3) “improcedência da aplicação simultânea da multa de ofício em razão da suposta redução indevida da base de cálculo do IRPJ/CSLL e da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais”

| Acórdão recorrido   | Acórdão paradigma   | Acórdão paradigma  |
|---|---|--|
| Acórdão nº 1402-002.721   | Acórdão nº 9101-005.080   | Acórdão nº 1102-001.084  |
| Ementa  | Ementa  | Ementa   |
| Ano-calendário: 2009, 2010, 2011<br><br>MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSASIS.<br><br>O não recolhimento ou o recolhimento a menor de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário. | Ano-calendário: 2006, 2007<br><br>CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.<br><br>Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.<br><br>É certo que o <i>corne</i> decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela <i>coexistência</i> de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.<br><br>O instituto da <i>consunção</i> (ou da <i>absorção</i> ) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento. | Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010<br><br>MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.<br><br>É ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases estimadas e da multa de ofício lançada conjuntamente com o montante principal do imposto, quando ambas tiverem por base o mesmo fato apurado em procedimento fiscal. |
| Relatório   | Relatório   | Relatório  |
| -   | -   | -  |
| Voto  | Voto  | Voto   |
| Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.   | Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse <i>bis in idem</i> , instituto explicado por Fabio Brum Goldschmidt em sua   | Nesse sentido, considerando-se a concomitância entre as penalidades de ofício, impõe-se o afastamento das multas isoladas aplicadas no caso.   |

23. Expõe-se, em síntese, que resta demonstrada a improcedência na conduta da Fiscalização e do Acórdão recorrido, em tentar aplicar, simultaneamente, a multa de ofício em razão da suposta redução indevida da base de cálculo do IRPJ/CSLL e da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais (e-fls. 3.074, item 198, destaque do original).

24. No tocante a essa terceira matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

25. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu — relativamente aos anos-calendário de 2007 e seguintes — que, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual, **os acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 9101-005.080 e 1102-001.084) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que não é cabível a

imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício (**primeiro acórdão paradigma**) e que é ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases estimadas e da multa de ofício lançada conjuntamente com o montante principal do imposto, quando ambas tiverem por base o mesmo fato apurado em procedimento fiscal (**segundo acórdão paradigma**).

[...]

Cientificada da admissibilidade parcial do seu recurso, a contribuinte apresentou agravo que restou rejeitado pela presidência da CSRF (fls. 3395/3401).

A infração fiscal relativa à exclusão indevida das subvenções foi assim descrita no auto de infração:

**EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – EXCLUSÕES INDEVIDAS (INCENTIVOS FISCAIS – SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO NA FORMA DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS)**

Durante o procedimento de fiscalização verificamos que o contribuinte efetuou exclusões de valores relevantes em seu LALUR nos anos-calendário 2009, 2010 e 2011 a título de incentivos fiscais (crédito presumido de ICMS) decorrentes do acordo feito pela sua filial situada no Estado da Paraíba (CNPJ 06.347.409/0031-80) com aquele ente da Federação materializado no Termo de Acordo nº 2007.000035 (anexo aos autos).

Ocorre que referidas exclusões são desprovidas de base legal, pois o crédito presumido de ICMS no caso em tela tem o caráter de subvenção para custeio ou operação, a qual integra a receita tributável para fins do IRPJ e da CSLL.

A descrição dos fatos encontra-se no Termo de Verificação de Infração que é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

No Termo de Verificação Fiscal – TVF, a autoridade fiscal apontou, *verbis*:

[...]

**EXCLUSÕES INDEVIDAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL**

**(INCENTIVOS FISCAIS – SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO NA FORMA DE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS)**

13. Através do Termo de Acordo nº 2007.000035 firmado com o governo do Estado da Paraíba, a filial da fiscalizada situada naquele Estado (CNPJ- 06.347.409/0031-80) foi beneficiária de incentivos fiscais relativos ao crédito presumido de ICMS.

14. A cláusula primeira do Termo de Acordo acima mencionado assim dispunha sobre o incentivo fiscal (crédito presumido de ICMS):

**CLÁUSULA PRIMEIRA** – Fica assegurado à Empresa tratamento tributário, de forma que, nas saídas efetuadas pelo Centro de Distribuição de produtos por ela adquiridos, ou industrializados neste Estado, destinados a empresas do grupo situadas neste e em outros Estados, e para vendas interestaduais a consumidores finais através de telemarketing e via internet, será adotado regime simplificado de apuração, de modo que o percentual a recolher resulte em:

I – 3% (três por cento) nas saídas internas;



II – 1% (um por cento) nas saídas interestaduais;

.....

§2º - O crédito presumido mensal de que trata esta cláusula, corresponderá à diferença entre o valor de débito total mensal, calculado sobre as saídas com as alíquotas de 25% (vinte e cinco por cento), 17% (dezesete por cento) e

12% (doze por cento), e o débito gerado sobre as saídas com aplicação dos percentuais previstos no Caput desta Cláusula.

15. Ainda, analisando detidamente as demais cláusulas do referido Termo de Acordo acima mencionado, verificamos que nelas não consta nenhuma obrigação para que a beneficiária tenha que realizar qualquer tipo de investimento ou que condicione o benefício à aplicação em bens ou direitos para implantar ou expandir seus empreendimentos econômicos. Vale dizer, os benefícios recebidos pela empresa (créditos presumidos de ICMS) tiveram a finalidade de subvencionar o seu giro normal ou de auxiliar a empresa a arcar com as despesas de suas operações, sem qualquer tipo de contrapartida por conta daquela.

16. Em verdade, o parágrafo único da Cláusula Décima Segunda do Termo de Acordo apenas corrobora o acima exposto, na medida em que dispõe que a empresa tem a total liberdade de requerer, a qualquer tempo, o cancelamento do acordo retornando ao regime de tributação normal. Ora, se estivéssemos diante de uma subvenção para investimento que fosse concedida com o intuito de implantação ou expansão de empreendimentos econômicos o Poder Público concedente não iria colocar uma cláusula de cancelamento unilateral a qualquer tempo por parte do contribuinte, afinal um tempo mínimo de implantação ou expansão do empreendimento seria necessário para justificar os valores subvencionados pelo Estado. Assim dispõe a Cláusula Décima Segunda e Parágrafo Único do Termo de Acordo firmado em **13 de Abril de 2007**:

**CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA** – O presente Termo de Acordo terá validade até 31 de dezembro de 2015.

**Parágrafo Único** – A qualquer tempo é facultado à EMPRESA, espontaneamente, requerer o cancelamento deste acordo, retornando ao regime normal de tributação.

17. Referido incentivo fiscal (crédito presumido de ICMS) caracteriza-se como uma subvenção recebida pela pessoa jurídica para financiamento de suas despesas normais tendo natureza de receitas e foram classificadas pela legislação do imposto sobre a renda como "Outros Resultados Operacionais", na modalidade subvenção corrente para custeio ou operação (art. 392 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999). A outra modalidade, apesar de não ser a hipótese do presente caso, são as subvenções para investimentos de que trata o art. 443 do RIR/1999 que as classifica como "Resultados não Operacionais". Do ponto de vista do IRPJ e da CSLL, as subvenções para custeio ou operação são sempre tributáveis, enquanto que as subvenções para investimentos também são tributáveis, mas poderão não o ser, desde que atendidas certas condições impostas pela lei.

18. Portanto, o valor apurado do crédito presumido do ICMS, por não haver previsão legal para a sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e por ser verdadeiramente uma subvenção para custeio ou operação deve ser oferecido à tributação.

[...]

23. No presente caso, o Termo de Acordo celebrado pelo governo do Estado da Paraíba com o estabelecimento da fiscalizada localizado naquele Estado não condicionava o



benefício fiscal (crédito presumido de ICMS) à implantação ou expansão de empreendimento econômico nem continha qualquer exigibilidade quanto à aquisição de bens ou direitos, vale dizer, o benefício fiscal não tinha qualquer destinação específica.

24. Os recursos auferidos por meio do benefício integraram o capital de giro da empresa, de modo que puderam ser utilizados pelo recorrente de maneira que melhor lhe conviesse não podendo, portanto, serem considerados subvenção para investimento para efeito tributário, mas apenas e tão somente subvenção para custeio ou operação.

[...]

26. Portanto, as subvenções recebidas das entidades públicas devem ser consideradas como receita do subvencionado e nem se diga que o recebimento de créditos presumidos de ICMS não pode ser considerado como receita por não haver a transferência econômica do recurso, uma vez que a transferência da disponibilidade jurídica do direito (crédito de ICMS) é motivo suficiente para a realização da receita.

27. Por derradeiro, não há na legislação de regência da matéria nenhum dispositivo que permita a exclusão da hipótese pretendida (créditos presumidos de ICMS) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e portanto, não há razão para deixar de considerar a referida subvenção fiscal de créditos presumidos de ICMS como tributável, uma vez que inequivocamente, na presente fiscalização, estamos diante de subvenções para custeio ou operação, cujo tratamento tributário está plenamente delineado no Artigo 392,I do RIR/99 (que tem por matriz legal o art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964), o qual reproduzimos abaixo:

[...]

28. A mesma conclusão aplica-se por ocasião da apuração da base de cálculo da CSLL, a qual segue as mesmas normas de apuração do IRPJ previstas no art. 247 e demais artigos pertinentes à espécie do RIR/1999, a teor do art. 6º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, do art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, art. 3º.

[...]

No seu recurso, além de apontar a divergência quanto à matéria relacionada à subvenção de investimentos, aponta a existência de fato novo concernente à alteração introduzida pela LC nº160/2017 no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, que teria posto fim às discussões quanto à natureza dos incentivos fiscais decorrentes do ICMS pelos Estados concedentes, sustentando, *verbis*:

[...]

#### **B.1 Delimitação do objeto do lançamento fiscal**

15. Inicialmente, é importante deixar absolutamente claro que o presente auto de infração e a decisão recorrida consideraram indevidas as exclusões feitas pela Recorrente **unicamente** por entender que o benefício fiscal recebido teria natureza de subvenção para custeio, e não para investimento. O argumento, conforme visto, é que a caracterização da subvenção de investimento dependeria de uma vinculação específica dos recursos subvencionados aos investimentos realizados pelo contribuinte.

16. Portanto, o que se discute nestes autos é a natureza das subvenções recebidas pela Recorrente, se como subvenções para custeio (no entendimento da Autoridade Fiscal) ou como subvenções para investimento (no entendimento da Recorrente).

(ii) FATO NOVO: a Lei Complementar nº 160/2017

17. Tendo em mente que o presente auto de infração é fundamentado exclusivamente no entendimento da Fiscalização de que as subvenções recebidas pela Recorrente foram concedidas para o custeio de suas atividades, deve-se esclarecer que essa discussão perdeu o seu objeto em função de um fato novo que modifica totalmente a matéria objeto destes autos.

18. E isso ocorre em função da publicação da LC 160/17 que, dentre outros aspectos, estabeleceu que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados possuem a natureza de subvenção para investimento. Confira-se os dispositivos específicos da LC 160/17 a esse respeito:

[...]

19. Como se pode notar, a Lei Complementar alterou o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 para estabelecer de forma expressa que (1) os benefícios fiscais de ICMS se caracterizam como subvenções para investimento, sendo ainda vedada a exigência de quaisquer outros requisitos além daqueles previstos no caput do artigo 30, e que (2) **tal definição é aplicável, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.**

20. Nesse sentido, vale notar que o advento da LC 160/2017 representou uma significativa inovação na matéria de incentivos fiscais de ICMS e concessões de subvenções pelo Poder Público, na medida em que encerrou qualquer discussão acerca da classificação dos incentivos financeiro fiscais de ICMS como subvenções para **investimento** das empresas.

21. Com efeito, a vigência dos artigos 9º e 10 da LC 160/17 colocou fim à antiga discussão “subvenção para investimento x subvenção para custeio”, uma vez que

(1) conferiu o caráter de subvenção para investimento a todo e qualquer benefício fiscal de ICMS instituído nos termos do inciso II do caput do art. 155, e (2) determinou que essa condição independe do preenchimento de quaisquer outros requisitos além daqueles previstos no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/14.

22. Assim, é incontroverso que as receitas decorrentes do usufruto das subvenções de ICMS concedidas pelo Poder Público não serão computadas para fins da apuração a base de cálculo do IRPJ/CSL nos termos do artigo 443 do RIR/99:

[...]

23. Por fim, deve-se destacar ainda que a LC 160/17 caracteriza-se como uma norma **expressamente** de caráter **interpretativo**, cujos efeitos também devem retroagir aos fatos geradores já materializados, nos termos do artigo 106 do CTN1.

24. O caráter interpretativo dos artigos 9º e 10 da LC 160/17 se torna evidente na medida em que as alterações promovidas na redação original do artigo 30 da Lei 12.973 foram realizadas com o objetivo de **esclarecer** que todos os benefícios fiscais de ICMS se enquadram como benefícios de investimento, colocando um ponto final nas divergências de interpretação acerca da amplitude do conceito jurídico de subvenção. Tanto isso é verdade que os artigos 9º e 10 da LC 160/17 são aplicáveis, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

25. Portanto, considerando que no presente auto de infração (1) o objeto da controvérsia são as subvenções recebidas pela Recorrente e que (2) o lançamento fiscal é baseado unicamente na discussão “subvenção para investimento x subvenção para custeio”, deve-se destacar que a publicação recente da LC 160/17 **interfere diretamente no**

**desfecho do presente processo**, na medida em que torna prejudicado o próprio fundamento do auto de infração.

26. O auto de infração tem por fundamento o disposto nos artigos 392 e 443 do RIR/99 e o Parecer Normativo CST n.º 112/78, bem como a redação anterior da Lei n.º 12.973/14 sem as alterações promovidas pela LC 160/17. Como se pode notar, portanto, o próprio fundamento legal do auto de infração teve o seu objeto prejudicado em função das alterações acima detalhadas.

(iii) Benefícios fiscais não aprovados pelo CONFAZ

27. Vale destacar que o disposto na LC 160/17 é aplicável, inclusive, aos benefícios de ICMS concedidos sem o amparo do CONFAZ, desde que o ente federativo atenda às exigências de registro e depósito do ato concessório do benefício na Secretaria Executiva do CONFAZ para fins de convalidá-lo:

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

28. Nesse contexto, foi publicado o Convênio n.º 190, de 15.12.2017 (“Convênio 190/17”), que estabeleceu a remissão dos débitos tributários decorrentes deisenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS que tenham sido instituídos, até 8.8.2017, sem aprovação dos demais Estados e do Distrito Federal, no âmbito do CONFAZ. O Convênio também delimitou as regras que os Estados e o Distrito Federal deverão cumprir para publicação, registro e depósito dos atos normativos aplicáveis.

29. Nesse aspecto, é importante notar que a única condição imposta à aplicação da LC 160/17 aos benefícios fiscais concedidos sem o amparo do CONFAZ é a publicação, registro e depósito dos atos normativos pelos Estados, ou seja, um ônus que não foi atribuído ao contribuinte.

30. No caso específico da Recorrente, note-se que o Termo de Acordo n.º 2007.000035, firmado com o Estado da Paraíba já foi devidamente publicado no Diário Oficial do Estado em 27.3.2018 (**doc. n.º 2**), o que já indica que todos os procedimentos para regularização do benefício fiscal já foram adotados pelo Estado para fins de aplicação da LC 160/17.

[...]

No mérito da divergência, a recorrente sustenta que a 2ª Câmara da 1ª Turma da 3ª Seção de Julgamento do CARF, em 27.6.2017, apreciando o lançamento de PIS e Cofins relativo à mesma autuação (Acórdão n.º 3201-002.881), “*entendeu tratar-se de efetiva subvenção para investimento, em função da existência de efetivas contrapartidas e exigências específicas formuladas por meio do Protocolo de Intenções e da legislação que regulamente o benefício*”. E que tal decisão foi objeto de recurso especial da PFN que não foi conhecido pela 3ª Turma da CSRF (Acórdão 9303-006.874).

A contribuinte refuta o fundamento do acórdão recorrido de que os recursos subvencionados seriam desproporcionais aos investimento realizados, apontando a falta de previsão legal para tal conclusão. No tocante a acusação fiscal de ausência de contrapartidas sustenta, *verbis*:

100. Por outro lado, a exigência de contrapartidas pela empresa beneficiária se mostra relevante nesta análise. Conforme defendido e suportado por recentes decisões deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a característica determinante para diferenciar a subvenção para investimento da subvenção para custeio é a intenção do Poder Público em atrair investimentos privados a fim de proporcionar desenvolvimento na região.

101. Assim, a exigência de contrapartidas pelo Estado demonstra a intenção do Poder Público de atrair investimentos para sua a região e, portanto, é um critério legítimo para diferenciar as subvenções para investimento das subvenções para custeio ou operação.

102. A esse respeito, a Fiscalização parece ter ignorado nada menos do que a primeira cláusula do Protocolo de Intenções (“Protocolo de Intenções” – doc. nº 4 da impugnação) firmado entre a Recorrente e o Estado da Paraíba em 2007 estabelece importantíssima obrigação à Recorrente para que instale um centro de distribuição no Estado:

Cláusula Primeira – A EMPRESA SBF, atuante no ramo de produtos esportivos, compromete-se a instalar um centro de distribuição na cidade de João Pessoa para suprir os seus estabelecimentos e de empresas coligadas, sediados no País e efetuar vendas diretas, via internet e telemarketing, para consumidores finais em todo o Território Nacional, no prazo de até 4 (quatro) meses contados a partir da assinatura deste Protocolo.

103. Na Cláusula Segunda do Protocolo de Intenções, a Recorrente, em conjunto com outra empresa do mesmo grupo, estimou um investimento em infra-estrutura no Estado no valor de R\$ 7.000.000,00 e a geração de aproximadamente 100 empregos diretos no prazo de 2 anos, contados a partir do cumprimento das obrigações assumidas pelo Estado para concessão do benefício e realização de obras de infra-estrutura pelo ente público:

Cláusula Segunda – As Empresas VBF e SBF estimam investir em infra-estrutura no Estado o valor de R\$ 7.000.000,00 (sete milhões de Reais), bem como gerar, aproximadamente, 100 (cem) empregos diretos, em um prazo de 2 (dois) anos, desde que sejam viabilizadas as condições logísticas e tributárias previstas no projeto.

104. Abaixo os valores investidos pela Recorrente em seu centro de distribuição (CNPJ nº 06.347.409/0031-80) e nas duas lojas de varejo (CNPJs nº 06.347.409/0249-35 e 06.347.409/0311-25) existentes naquele Estado, totalizando mais de R\$ 5,4 milhões, a saber:

[...]

105. Embora o valor investido seja pouco inferior àquele mencionado na Cláusula Segunda do Protocolo de Intenções, é importante destacar que aquele montante era uma mera estimativa do valor do investimento a ser realizado pela Recorrente no Estado da Paraíba.

106. Além disso, a Recorrente gerou mais de 110 empregos em seus três estabelecimentos abertos no Estado da Paraíba após a concessão do referido incentivo fiscal (doc. nº 5 da impugnação). A esse respeito, este CARF manifestou entendimento de que o cumprimento de metas de investimento e geração de empregos são contrapartidas que caracterizam subvenção de investimento:

[...]

108. Assim, resta claro que, em contrapartida aos incentivos tributários concedidos pelo Estado da Paraíba, a Recorrente efetivamente se instalou no Estado da Paraíba,

empreendeu medidas que resultaram no desenvolvimento de sua atividade, investiu no seu negócio, gerando empregos, ampliando a qualificação de seus profissionais e colaboradores, aprimorando seus métodos e práticas comerciais, de modo a elevar sua competitividade, assim como cumpriu requisitos de investimentos em previstos no acordo que concedeu os incentivos, tendo atingido o resultado esperado pelo Estado ao conceder o benefício fiscal, qual seja, estimular a economia interna e promovendo/incrementar a competitividade.

109. Ademais, o mero fato de a Recorrente, a qualquer momento, poder abrir mão do referido benefício fiscal e retornar ao regime ordinário de tributação não significa que a concessão da subvenção em análise não exigiria contrapartidas de investimento pela Recorrente, que, ressalte-se, foram efetivamente entregues pela Recorrente.

110. Portanto, verificadas e comprovadas as contrapartidas assumidas por parte da Recorrente, resta claro que o benefício fiscal concedido pelo Estado da Paraíba se caracterizaria como subvenção para investimento, estando a Recorrente autorizada a excluir os referidos valores do Lucro Real e da base de cálculo da CSL, conforme disposto no Artigo 18, inciso II da Lei nº 11.941/09.

[...]

Com relação à multa isolada, defende a aplicação do princípio da consunção de modo que não poderia ser exigida juntamente com a multa de ofício, sendo absorvida por esta.

Encaminhados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN em 01/02/2022 (fls. 3409), esta apresentou suas contrarrazões em 10/02/2022 (fls. 3410/3444), alegando, preliminarmente, que o recurso não deve ser conhecido uma vez que a recorrente não teria se desincumbido de demonstrar a divergência jurisprudencial e, especificamente quanto à segunda matéria admitida (multas isoladas de estimativas), a CSRF já teria posição consolidada no sentido contrário ao pretendido pela recorrente.

No tocante ao mérito da primeira matéria, a PFN sustenta o entendimento trazido na decisão de primeiro grau e conclui, *verbis*:

[...]

Tal como ressaltou o acórdão de primeira instância, além da falta de obrigatoriedade de aplicação dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico (não é suficiente a realização dos propósitos almejados com a subvenção), inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos há ainda outros requisitos não cumpridos pelo ora Recorrente.

Ou seja, além de não ter aplicado a subvenção na implantação ou na expansão do empreendimento econômico, verifica-se que nos autos não há a comprovação quanto à constituição e ao controle da reserva de incentivos fiscais prevista no art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, como determinado pelo art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009 (para o período de vigência do RTT), e pelo art. 30 do art. 12.973, de 2014 (para fatos geradores posteriores ao RTT).

Desse modo, fica claro que o lançamento nesse particular deve ser mantido, por não se tratar o benefício recebido pelo Recorrente de subvenção de investimento.

[...]

Por fim, defende a manutenção da multa isolada, rebatendo as alegações de duplicidade de sua exigência em conjunto com a multa de ofício.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

### Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi admitido nos termos regimentais.

A PFN alega que o recurso não deve ser conhecido uma vez que a recorrente não teria se desincumbido de demonstrar a divergência jurisprudencial e, especificamente quanto à segunda matéria admitida (multas isoladas de estimativas), a CSRF já teria posição consolidada no sentido contrário ao pretendido pela recorrente.

Com relação à primeira alegação, de falta de demonstração da divergência, entendo que não assiste razão à contrarrazoante.

O recurso especial dedicou-se em grande parte à precisamente demonstrar analiticamente a divergência, inclusive por meio de quadros comparativos, de sorte que é vazia a acusação no presente caso.

Com relação à divergência trazida quanto à multa isolada de estimativas também não assiste razão à PFN, pois ainda que existam repetidos provimentos desta CSRF quanto o seu cabimento é certo que a discussão perdura entre as turmas deste tribunal administrativo, inexistindo súmula que tenha posto fim ao dissídio interno, sendo de rigor conhecer da divergência.

No mais, por entender que o despacho de admissibilidade examinou adequadamente as divergências admitidas, adoto seus fundamentos e voto no sentido de conhecer do recurso interposto.

### Mérito

#### 1. Caracterização dos benefícios recebidos pela Recorrente como subvenção para investimento

Com relação à primeira matéria admitida a discussão nos autos refere-se à natureza do incentivo fiscal recebido pela contribuinte concernente ao crédito presumido do ICMS oferecido pelo Governo do Estado da Paraíba, nos termos do Acordo firmado em 2007 (fls. 2281/2284) e do Protocolo de Intenções (fls. 2544/2549 – Doc. 4 da Impugnação).

O acórdão recorrido deu provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo a natureza do incentivo fiscal como subvenção para investimentos até o limite dos valores comprovadamente investidos na implantação do empreendimento no Estado, de acordo com as cláusulas primeira e segunda do protocolo de intenções firmado, que a recorrente descreve em seu recurso, *verbis*:



[...]

102. A esse respeito, a Fiscalização parece ter ignorado nada menos do que a primeira cláusula do Protocolo de Intenções (“Protocolo de Intenções” – doc. nº 4 da impugnação) firmado entre a Recorrente e o Estado da Paraíba em 2007 estabelece importantíssima obrigação à Recorrente para que instale um centro de distribuição no Estado:

Cláusula Primeira – A EMPRESA SBF, atuante no ramo de produtos esportivos, compromete-se a instalar um centro de distribuição na cidade de João Pessoa para suprir os seus estabelecimentos e de empresas coligadas, sediados no País e efetuar vendas diretas, via internet e telemarketing, para consumidores finais em todo o Território Nacional, no prazo de até 4 (quatro) meses contados a partir da assinatura deste Protocolo.

103. Na Cláusula Segunda do Protocolo de Intenções, a Recorrente, em conjunto com outra empresa do mesmo grupo, estimou um investimento em infra-estrutura no Estado no valor de R\$ 7.000.000,00 e a geração de aproximadamente 100 empregos diretos no prazo de 2 anos, contados a partir do cumprimento das obrigações assumidas pelo Estado para concessão do benefício e realização de obras de infra-estrutura pelo ente público:

Cláusula Segunda – As Empresas VBF e SBF estimam investir em infra-estrutura no Estado o valor de R\$ 7.000.000,00 (sete milhões de Reais), bem como gerar, aproximadamente, 100 (cem) empregos diretos, em um prazo de 2 (dois) anos, desde que sejam viabilizadas as condições logísticas e tributárias previstas no projeto.

[...]

O colegiado *a quo* acompanhou o voto do relator, *verbis*:

A fiscalização, por ocasião da autuação, analisando detidamente todas as cláusulas do referido Termo de Acordo, não constatou nenhuma obrigação para que a beneficiária tenha que realizar qualquer tipo de investimento ou que condicione o benefício à aplicação em bens ou direitos para implantar ou expandir seus empreendimentos econômicos.

Em anexo à impugnação, a ora Recorrente apresentou um Protocolo de Intenções de fls. 2544/2549, cuja Cláusula Primeira, como reportado na decisão recorrida, estabelece que a destinatária do incentivo compromete-se a instalar um centro de distribuição na cidade de João Pessoa com o propósito de suprir seus estabelecimentos e empresas coligadas sediadas no País a efetuar vendas diretas, via internet e telemarketing, para consumidores finais em todo o território nacional, com a construção se dando num prazo de quatro meses, contado da assinatura do Protocolo.

A estimativa, conforme Cláusula Segunda, era de investimento em infraestrutura no importe de R\$ 7 milhões e geração de 100 (cem) empregos diretos. Na Cláusula Oitava informa que o Protocolo produz efeitos a partir de 1º de março de 2007 até 31 de dezembro de 2015, prorrogável automaticamente por prazo consecutivo de 5 anos, desde que não haja alteração na legislação tributária.

A Recorrente, em seu recurso, atesta que foram investidos aproximadamente R\$ 5,4 milhões e gerados mais de 110 empregos (fls. 2.641). A DRJ, na decisão recorrida, aponta que a subvenção, apenas nos anos de 2009, 2010 e 2011 alcançou o montante aproximado de R\$ 125 milhões, sendo que o mesmo valeria até o final de 2015, podendo ser prorrogado.

Veja-se o quadro que reflete o real investimento decorrente do benefício auferido pelo contribuinte:

O que observou o fisco é que o benefício fiscal é muito maior do que “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, na verdade, desproporcional, o que, ao ver deste Julgador, descaracteriza seu caráter de investimento e ressalta características de subvenção de custeio, uma vez que a Recorrente teve livre disposição para a utilização dos benefícios fiscais no custeio de suas atividades operacionais.

Neste sentido, inclusive, decidiu esta turma no acórdão 1402-002.387, de 14.02.2017, no caso da Nilcatex Textil Ltda.

Esclareça-se ainda que a legislação estadual não vincula o fisco federal, e por outro lado, ao fisco federal é vedado desconsiderar a realidade dos investimentos efetivamente realizados pelo contribuinte, de acordo ou não com a legislação tributária estadual.

Em outras palavras, nem o fisco nem o contribuinte podem supor que a subvenção é de investimento pelo simples fato da legislação estadual assim o afirmar **O contribuinte está vinculado ao efetivo investimento dos valores e o fisco tão pouco pode desconsiderar esses investimentos, se houver.**

Neste contexto, **parcialmente correta a autuação levada a termo pela fiscalização, bem como a decisão recorrida, ao manter a autuação, independentemente do argumento subsidiário de que a contabilidade não teria formalizado a chamada “reserva de incentivo”, posto que efetivamente o contribuinte investiu valor inferior a 5% do montante auferido a título de subvenção.**

Por questão de lógica e coerência, os valores efetivamente comprovados e reconhecidos pelo fisco devem ser admitidos como subvenção de investimento, no caso concreto.

[...]

A recorrente refuta a conclusão do acórdão recorrido de que o valor investido seria desproporcional à subvenção recebida, defendendo que todo o incentivo recebido é contrapartida ao investimento feito no Estado, conforme o protocolo de intenções firmado com o governo. Sustenta que a exigência de contrapartidas pelo Estado demonstra a intenção do Poder Público de atrair investimentos para sua a região e, portanto, é um critério legítimo para diferenciar as subvenções para investimento das subvenções para custeio ou operação

Além de apontar a divergência quanto à matéria relacionada à subvenção de investimentos, a recorrente aponta, ainda, a existência de fato novo concernente à alteração introduzida pela LC nº 160/2017 no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, que teria posto fim às discussões quanto à natureza dos incentivos fiscais decorrentes do ICMS pelos Estados concedentes e traz ao autos cópia do Decreto estadual que publicou a relação dos atos normativos relativos às isenções, incentivos, benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, instituídos por legislação estadual até o dia 8 de agosto de 2017, conforme previsto no Convenio ICMS nº 190/2017 (fls. 3138/3142).

Com efeito, este colegiado ao analisar os recursos especiais quanto a esta matéria tem levado em conta as novas disposições introduzidas pela LC nº 160/2017, em especial seus artigos 9º e 10, com a introdução os parágrafos 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12/973/2014, *verbis*:

### **Lei Complementar nº160/2017:**

Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

"Art. 30. ....

.....

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados."

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

### **Lei nº 12.973/2014:**

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

**§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.** (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

**§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.** (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

Com base nestas novas disposições este relator tem entendido que a discussão acerca da natureza da subvenção se torna mais restritiva, não havendo mais que se ter em consideração questões trazida no PN CST nº 112/1978, como p.ex. a necessidade de sincronia entre a subvenção recebida e sua aplicação pelo beneficiário, restringindo-se aos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.972/2012, com as alterações introduzidas pela LC nº 160/2017.

Assim, a partir da inclusão dos §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, as únicas exigências, para fins de reconhecimento da subvenção de investimento alusivas a benefícios fiscais relativos ao ICMS, seriam as previstas no caput do dispositivo acima transcrito: **(i) intenção do Estado de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro em reserva de lucros.**

Na esteira dessa conclusão, este relator entendia que ainda seria necessário analisar em cada caso a natureza da subvenção concedida, de acordo com a legislação estadual.<sup>1</sup>

Não obstante tal entendimento, a presente discussão ganhou contornos adicionais em face de decisões recentes do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em sede de recursos repetitivos proferidos no Recurso Especial nº 1.945.110 - RS e no Recurso Especial nº 1.987.158 - SC, ambos tendo como Relator o Ministro Benedito Gonçalves.

Por terem disposições idênticas, com exceção das peculiaridades de cada caso, transcrevo a ementa do RE nº 1.945.110, *verbis*:

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. TEMA 1182. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIOS FISCAIS DIVERSOS DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. PRETENSÃO DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DOS EFEITOS DO ERESP 1.517.495/PR. PRECEDENTES DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. QUE ENTENDEM PELA POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO LEGAL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014. CASO CONCRETO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ- CONSTITUÍDA. SÚMULA 7/STJ. PEDIDO DE JULGAMENTO EXTRA PETITA PREJUDICADO. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL CONHECIDO EM PARTE E, NESSA EXTENSÃO,**

<sup>1</sup> Vide voto vencido no Acórdão nº 9101-00.5508, proferido no processo nº 13116.721486/2011-29

**PARCIALMENTE PROVIDO. DETERMINAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DOS AUTOS À ORIGEM.**

**1. Da limitação da tese proposta:** Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do 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. Da Jurisprudência firmada pelas Turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça:** A temática em julgamento foi objeto de sucessivos debates em ambas as Turmas de Direito Público deste Superior Tribunal de Justiça, dos quais se podem extrair as duas posições formadas.

**2.1. A Primeira Turma** aplica o princípio federativo para excluir os benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp 1.222.547/RS, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, DJe de 16/3/2022).

**2.2. A Segunda Turma** aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ou seja, entende que deve ser verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão dos benefícios fiscais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05/04/2022).

**3. A exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:** A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (EResp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, DJe de 1/2/2018). O objeto deste repetitivo consiste em investigar se os fundamentos determinantes para a conclusão adotada no ERESP 1.517.492/PR se aplicam aos demais benefícios fiscais de ICMS. (g.n.)

**4. Diferença entre o crédito presumido e as demais espécies de benefícios fiscais de ICMS:** De acordo com a doutrina especializada, em virtude do chamado "efeito de recuperação" que é próprio do regime da não-cumulatividade, benefícios ou incentivos fiscais que desonerem determinadas operações representam tão somente diferimentos de incidência.

**4.1. O efeito de recuperação:** O efeito de recuperação é um fenômeno próprio de sistemas que adotam a não cumulatividade do tipo "imposto sobre imposto", como foi a opção brasileira para o ICMS. Adotado o método "imposto sobre imposto", uma alíquota inferior, redução de base de cálculo ou uma isenção, por exemplo, aplicadas no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, na ponta final. É que a diferença é recuperada pelo Fisco através da aplicação de incidência mais elevada nas operações posteriores, diante da ausência da possibilidade de apuração de crédito de imposto destacado na nota fiscal. Esse é o chamado efeito de recuperação, representado no diferimento da incidência.

**4.2. A não-cumulatividade do ICMS e o diferimento da incidência:** A respeito do tema do efeito da recuperação no contexto da não-cumulatividade do ICMS, o professor Hugo de Brito Machado assevera que: "As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto para as operações seguintes." (MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 39). Como assertivamente apontado pelo professor, somente

a efetiva criação de crédito presumido será capaz de afastar esse efeito de recuperação. No mesmo sentido, ensina Ivan Ozai que “a isenção do imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por efeito de recuperação” (OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios fiscais do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P.148). Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS: a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

**4.3. A peculiaridade do benefício fiscal do crédito presumido de ICMS:** Dadas as características da não-cumulatividade adotada no sistema tributário brasileiro, a atribuição do crédito presumido tem peculiaridades que apartam esse benefício daqueles outros que não representam a atribuição de crédito, mas a desoneração (isenção, redução de base de cálculo, dentre outros).

**5. Compreensão firmada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça:** No mesmo sentido, a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP n. 1.968.755/PR (Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022) que versou sobre a possibilidade de extensão aos demais benefícios fiscais de ICMS do entendimento firmado para o crédito presumido, compreendeu que *“o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos”*.

**6. Impossibilidade de extensão do entendimento firmado no ERESP n. 1.517.492/PR:** Diante das premissas aqui seguidas, compreendo pela impossibilidade de se adotar a mesma conclusão que prevaleceu no ERESP 1.517.492/PR para alcançar outros benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros.

**7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS:** Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Aplica-se o entendimento segundo o qual, “muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei” (EDcl no REsp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023

**8. Teses a serem submetidas ao Colegiado:**

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

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

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da 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.

**9. Análise do caso concreto:** Na hipótese dos autos, o recurso especial foi interposto pelo contribuinte, com a indicação de violação dos seguintes dispositivos normativos: art. 9º da Lei Complementar n. 160/2017, art. 443 do RIR/1999 e art. 523 do RIR/2018. No caso dos autos o benefício fiscal que se pretendeu excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é especificamente a redução da base de cálculo de ICMS promovida pelo Estado de Santa Catarina através do art. 9º inciso I, do RICMS-SC. Analisando a conclusão a que chegou o Tribunal de origem, observa-se que ela se encontra em conformidade com a proposta firmada para o Tema 1.182. Ademais, no caso concreto, o não cumprimento dos requisitos do Art. 30 da Lei 12.473/2014 para a dedução dos benefícios fiscais de ICMS está expresso no voto e na ementa do acórdão recorrido, não sendo a hipótese de determinar o retorno dos autos para o exame dessa questão.

**10. Dispositivo:** Recurso especial da Fast Indústria E Comércio Ltda parcialmente provido, com determinação do retorno dos autos à origem.

**Acórdão sujeito ao regime previsto no artigo 1.036 e seguintes do CPC/2015.**

De pronto, o que se observa no acórdão acima é a delimitação da discussão no sentido de definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, **por extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.**

De fato, o ERESP 1.517.492/PR, embora não submetido ao rito de recursos repetitivos, foi proferido pelo ministros da 1ª Seção do STJ em análise de Embargos de Divergência em RESP, em que tratou especificamente da exclusão do incentivo fiscal concedido como crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, proferindo o seguinte entendimento:

**TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL**



**SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA *RATIO DECIDENDI* APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.**

I – Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II – O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III – Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV – Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V – O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI – Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

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

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

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

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

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

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

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

XIV – Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV – O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI – Embargos de Divergência desprovidos.

Como se extrai o ERESP nº 1.517.492 ao discutir a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido de ICMS concedido como incentivo pelos estados, entendeu pela sua exclusão, independentemente de qualquer discussão acerca dos efeitos das disposições introduzidas LC. nº 160/2017.

Os acórdãos dos recursos especiais nº 1.945.110 - RS e nº 1.987.158, proferidos no rito dos recursos repetitivos, a partir das premissas fixadas no ERESP nº 1.517.492 cuidaram de analisar se as mesmas seriam aplicáveis a todos os demais tipos de incentivos fiscais do ICMS, como por exemplo: redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, e o diferimento, concluindo que os mesmos deveriam receber um tratamento distinto, dado o chamado “efeito de recuperação” em face da sistemática de não cumulatividade própria do ICMS.

Os acórdãos apontam a distinção entre os tipos de benefício fiscal; enquanto o crédito presumido integra a apuração do resultado, sendo necessária a sua exclusão sob a premissa que não podem ser tributados nos termos do ERESP nº 1.517.492, nos demais tipos de benefício as reduções ocorrem unicamente na incidência do ICMS, não afetando a base de cálculo do IRPJ e CSLL, de sorte que sua exclusão caracterizaria uma “*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*”, conforme se extrai da citação feita ao RESP nº 1.968.755/PR.

Da análise desses precedentes o tribunal firmou as seguintes teses:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da 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.

Voltando ao caso concreto, considerando-se que trata-se nestes autos de exclusão do crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendo que devem ser aplicadas ao presente caso as conclusões do ERESP nº 1.517.492/PR, independentemente das disposições da LC. nº160/2017.

Embora a tese fixada pelo STJ nos recursos repetitivos examinados trate dos demais tipos de benefícios fiscais do ICMS o fez por exclusão da aplicação do entendimento exarado no ERESP nº 1.517.492/PR, referendando a aplicação deste nos casos de exclusão crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Desta feita, no presente caso, perde qualquer relevância analisar o atendimento aos requisitos estabelecidos na Lei nº 12.973/2014.

Observe que, mesmo para os demais tipos de incentivos do ICMS os acórdãos repetitivos fixaram tese de que não cabe ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, restringindo-se à exigência de constituição de reserva de lucros, não passível de distribuição, nos termos do caput e §§ 1º a 3º do art. 30 da Lei nº12.973/2014.

Ademais, no caso concreto a autoridade fiscal não fez qualquer consideração em seu Termo de Verificação Fiscal – TVF sobre a constituição de Reservas de Lucros em face dos incentivos recebidos, não sendo este um dos fundamentos da autuação.

O tema foi introduzido pela decisão de primeiro grau, sendo expressamente questionada tal inovação pela contribuinte em seu recurso voluntário.

O acórdão recorrido considerou irrelevante tal questão, tanto que deu provimento parcial ao recurso a despeito dessa discussão, como se colhe da seguinte passagem, já transcrita, do voto condutor do acórdão:

Neste contexto, parcialmente correta a autuação levada a termo pela fiscalização, bem como a decisão recorrida, ao manter a autuação, **independentemente do argumento subsidiário de que a contabilidade não teria formalizado a chamada “reserva de incentivo”**, posto que efetivamente o contribuinte investiu valor inferior a 5% do montante auferido a título de subvenção.

A d. PGFN não questionou tal conclusão, seja em sede de embargos ou de recurso especial, assim entendo que esta matéria encontra-se superada no presente caso.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial quanto à primeira matéria.

**2. Improcedência da aplicação simultânea da multa de ofício em razão da suposta redução indevida da base de cálculo do IRPJ/CSLL e da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais**

Trata-se de matéria recorrente no âmbito deste colegiado, de sorte que peço vênha para reproduzir o posicionamento já manifestado em outros votos, no qual abordo todos os aspectos da questão.

A recorrente defende a impossibilidade da exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício em decorrência do princípio da consunção, pelo qual a mesma conduta não pode ser apenada mais de uma vez.

Não assiste razão à recorrente.

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF n.º 105<sup>2</sup>, porquanto o lançamento da multa isolada foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/2007.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei n.º 11/488/2007. O enquadramento

---

<sup>2</sup> Súmula CARF n.º 105:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007<sup>3</sup>. Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (antes, *a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, após, o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007, os Conselheiros podem votar de acordo com seu livre convencimento sobre a matéria.

Com efeito, a lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, mesmo se apurado prejuízo ao final do exercício.

Entendeu o legislador que tal infração (falta de recolhimento da estimativa) não deve ser ignorada.

Com vistas à proteção da arrecadação tributária e prestigiando os contribuintes que em situação equivalente efetuaram os recolhimentos devidos por antecipação, houve por bem o legislador estabelecer uma penalidade para aquela infração, que não se confunde de modo algum com a multa de ofício eventualmente devida pelo não recolhimento do saldo de tributo apurado no final do exercício.

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

---

<sup>3</sup> Lei nº 11488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ” (NR)

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem*". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

Por fim, a definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por fim, cabe refutar a aplicação do princípio penal da consunção, invocado pela recorrente.

Para tanto, valho-me do brilhante voto do i. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, no Acórdão nº1302-001.080, citado pela d. PGFN em suas contrarrazões, como fundamento para defender sua inaplicabilidade à questão em debate, *verbis*:

### **Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção**

**O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais**, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que **a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu***. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, **o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária**, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

### **Das condutas infracionais diferentes**

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.



Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que **não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção** no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa.

Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício.

As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo **inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.**

[...] (g.n.)

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte quanto a esta matéria.

### **3. Conclusão**

Por todo o exposto, no mérito, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso especial da contribuinte para cancelar a glosa das exclusão do incentivo fiscal de crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

## Voto Vencedor

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Redatora designada

Com todas as vênias ao I. Relator, quando dos debates ocorridos na sessão de julgamento, prevaleceu o entendimento de que não se pode exigir, ao mesmo tempo, multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, devendo subsistir apenas a multa de ofício.

Nos autos de infração subjacentes, multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais tem por base o art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, conforme abaixo:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica”.

Acerca da possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício é a Súmula CARF 105, aprovada em 08.12.2014: “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”.

Os precedentes que ensejaram a aprovação da Súmula CARF 105<sup>4</sup> concluíram pela impossibilidade de concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e multa de ofício por falta de recolhimento de tributo com base nos seguintes fundamentos: (i) aplicação do critério da consunção, segundo o qual a primeira conduta (falta de recolhimento da estimativa mensal) é meio de execução, é etapa preparatória da segunda (falta de recolhimento do tributo ao final do ano-calendário); (ii) a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa somente pode ser exigida no curso do ano-calendário, tendo em vista que, ao final do exercício, desaparece a base impositiva da multa isolada, surgindo uma nova base, que corresponde ao tributo efetivamente apurado, única que pode ser objeto de penalização; e (iii) não é legítima a exigência de duas penalidades (multa isolada e multa de ofício) com base no mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

Cumprе ressaltar, entretanto, que a referida súmula versa sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com base na redação original do art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996, enquanto a multa ora em discussão foi lançada com fundamento no art. 44, II, “b”,

<sup>4</sup> Acórdãos precedentes: 101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. Confira-se, abaixo, a comparação entre a redação dos referidos dispositivos:

| <b>Art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996 (redação original)</b>  | <b>Art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996 (redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007)</b>   |
|---|--|
| <p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:</p> <p>I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;</p> <p>II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (...)</p> <p>§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:</p> <p>IV - <u>isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;</u></p> | <p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...)</p> <p>II - de 50% (cinquenta por cento), exigida <u>isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)</u></p> <p>b) <u>na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.</u></p> |

Da análise do quadro acima, pode-se concluir que não houve alteração substancial na penalidade aplicada por falta de recolhimento de estimativas mensais – exceto com relação à redução no seu percentual. Embora a redação atribuída ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 utilize a expressão “exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal”, isso não a diferencia da multa isolada versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista que ambas as redações fazem referência expressa ao art. 2º da Lei nº 9.430/1996, que trata do pagamento mensal por estimativa.

Portanto, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007, é a mesma daquela versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, exceto com relação ao seu percentual. Tanto é assim que, de acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 teve por objetivo “*reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa*”<sup>5</sup>.

Diante disso, apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, entendo que os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

<sup>5</sup> Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm), acesso em 09.08.2022.

Ademais, o STJ, por meio de suas duas turmas, concluiu pela impossibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício, em razão da aplicação do princípio da consunção ou da absorção. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. (...)

6. Logo, o princípio da consunção ou da absorção é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, hipótese em que a infração mais grave absorve as de menor gravidade, como no caso em apreço. Assim, em casos como o ora analisado, deve-se imperar a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo, em detrimento da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei 8.218/1991.

7. Recurso Especial conhecido e não provido. (REsp n. 2.104.963/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/12/2023, DJe de 19/12/2023, grifamos.)

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido. (REsp n. 1.708.819/RS, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 7/11/2023, DJe de 16/11/2023, grifamos.)

Ressalta-se que, no REsp n. 2.104.963/RJ, julgado pela Segunda Turma do STJ, o caso concreto trata da multa prevista no artigo 12, III, da Lei nº 8.218/1991, isto é, da multa por ausência de entrega ao Fisco de arquivos digitais contendo registros contábeis. No entanto, o racional adotado para afastar a concomitância da referida multa com a multa de ofício é o princípio da consunção e a jurisprudência citada no acórdão refere-se à concomitância entre multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento de estimativa.

Portanto, seja em razão da plena aplicação do racional da Súmula CARF 105 ao presente caso, seja da jurisprudência de ambas as turmas do STJ, deve ser dado provimento ao

recurso especial do contribuinte, para afastar a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic

## Declaração de Voto

No que se refere à caracterização dos benefícios recebidos pelo contribuinte como subvenção para investimento, embora concorde com o Relator que deva ser dado provimento ao recurso especial, o faço com base em outros fundamentos, conforme explanado a seguir.

Como já nos manifestamos em outras oportunidades, entendemos que a Lei Complementar nº 160/2017 afastou, de forma definitiva, o requisito da sincronia contido no Parecer Normativo CST nº 112/1978 – e, nesse ponto, nos alinhamos ao Relator. Isso porque o artigo 9º da referida norma incluiu (i) o § 4º no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, para estabelecer que os “incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos” no artigo, bem como (ii) o §5º, para esclarecer que tal previsão se aplica, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

No entanto, mesmo após o advento da Lei Complementar nº 160/2017, persiste a necessidade de se verificar se determinada benesse referente ao ICMS consiste em subvenção para custeio ou investimento para fins de exclusão do lucro real, no termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, que assim determinava:

“Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista ncaput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

A análise isolada do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, de fato, pode induzir à conclusão de que, a partir da vigência da Lei Complementar nº 160/2017, todo e qualquer incentivo ou benefício fiscal ou financeiro-fiscal de ICMS seria considerado subvenção para investimento, de forma que o tratamento fiscal aplicável independeria da sua caracterização como subvenção para investimento ou custeio.

No entanto, os parágrafos devem ser interpretados em conjunto com a norma contida no caput e não de forma autônoma. Nesse sentido é a Lei Complementar nº 95/1998, que versa sobre as regras de elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, e determina, em seu art. 11, III, que, para a obtenção de ordem lógica, as disposições normativas devem “expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida” e “promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos.

Aplicando tal norma de interpretação ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, verifica-se que o §4º não contém qualquer evidência de que se trata de exceção ao *caput*, donde se extrai que sua função é complementar a norma lá contida, que, por sua vez, é discriminada nos incisos I e II. Isso significa que os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS não serão computados na determinação do lucro real desde que atendidos, dentre outros, os requisitos contidos no próprio *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, quais sejam, de que (i) a subvenção seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e (ii) a sua contabilização se dê em conta de reserva de incentivos fiscais.

Portanto, para que não seja computado na determinação do lucro real, o crédito presumido de ICMS deve atender às exigências contidas no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 – ou, no caso de períodos de apuração anteriores, na legislação que o antecedeu, isto é, nos artigos 38 do Decreto-lei nº 1.598/1977 e 18 da Lei nº 11.941/2009. E, ao contrário do que afirmou o Ilustre Relator, os Embargos de Divergência em Recurso Especial (“EREsp”) nº 1.517.492/PR, proferido em 08.11.2017 pela Primeira Seção do STJ e os Recursos Especiais nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158, objeto do Tema 1.182, julgado em 26.04.2023 pelo STJ, não afastam essas conclusões.

No que se refere ao EREsp nº 1.517.492/PR, o principal fundamento para afastar a tributação do crédito presumido de ICMS pelo IRPJ e CSLL foi a violação ao pacto federativo. No entanto, o referido julgado não vincula os julgadores do CARF, que, inclusive, não podem deixar de aplicar art. 30 da Lei nº 12.973/2014 ao fundamento de inconstitucionalidade, sob pena de violação, dentre outros, ao art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972.

Ademais, a meu ver, existe a possibilidade de o posicionamento contido no EREsp nº 1.517.492/PR ser superado pelo próprio STJ ou até pelo STF. Isso porque, em 03.10.2023, a 2ª Turma do STJ, no ARES nº 2388499/RS, de relatoria do Min. Mauro



Campbell, anulou uma decisão do TRF4, por omissão, pois concluiu ser necessário verificar o preenchimento dos requisitos do Tema 1182 em caso de crédito presumido de ICMS, isto é, aqueles contidos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 – o que indica uma possível mudança de posicionamento pela 2ª Turma do STJ com relação ao decidido no EREsp nº 1.517.492/PR, uma vez que, caso a tributação fosse afastada em nome do pacto federativo, não se estaria a exigir o cumprimento dos requisitos legais. E, ainda, o STF decidiu pela ausência de repercussão geral da discussão relativa à inclusão de crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no Tema RG nº 957<sup>6</sup>, em 18.08.2017, ou seja, antes de o STJ decidir a matéria com base no princípio do pacto federativo, de natureza constitucional, em 08.11.2017 – o que pode resultar em uma reanálise da existência de repercussão geral pelo STF.

Com relação ao Tema 1.182, não concordo que a referida decisão “referendou” a aplicação do EREsp nº 1.517.492/PR aos casos de exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de forma que, nos presentes autos, perderia a relevância analisar o atendimento aos requisitos previstos na legislação. O Tema 1.182, a meu ver, apenas excluiu do seu âmbito de aplicação o crédito presumido de ICMS, não validando ou tornando vinculante o entendimento contido no EREsp nº 1.517.492/PR.

Ocorre que, no presente caso, como ressalta o Ilustre Relator em seu voto, (i) a decisão recorrida reconheceu que o incentivo fiscal em discussão tem natureza de subvenção para investimento; e (ii) a Autoridade Fiscal não questionou a contabilização do incentivo fiscal – tema que foi introduzido apenas na decisão da DRJ, foi considerado irrelevante pela decisão recorrida e não foi objeto de embargos de declaração ou recurso especial da PGFN. Diante disso, entendo que estão superadas as discussões acerca do preenchimento dos requisitos contidos nos artigos 38 do Decreto-lei nº 1.598/1977, 18 da Lei nº 11.941/2009 ou 30 da Lei nº 12.973/2014, razão pela qual deve ser dado provimento ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic

---

<sup>6</sup> RE nº 1.052.277-RG/SC, j. 18.08.17.