



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10280.737626/2022-43</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1302-007.495 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COIMPA INDUSTRIAL LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2018

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. AJUSTES. EXCLUSÃO DOS VALORES DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. PREVISÃO NA NORMA LEGAL.

A inteligência do art. 19, V, do DL n. 1.598/77 era no sentido de evitar que o contribuinte gozasse de dois incentivos cumulativamente, ou seja, que excluísse a subvenção para investimento da base tributável e, ao mesmo tempo, computasse-a na base do lucro da exploração.

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. DIFERIMENTO DO ICMS. TEMA 1.182 DO STJ.

Não se há falar que é pacífico, nesta instância administrativa, que os incentivos fiscais nas modalidades previstas no Tema 1.182 do STJ seriam automaticamente enquadráveis como subvenção para investimentos, mormente quando não restar claro se havia a obrigação específica, para o gozo do incentivo, de o contribuinte despender recursos na implantação ou expansão do empreendimento.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Henrique Nimer Chamas (relator) e Marcelo Izaguirre da Silva. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior. Julgamento se iniciou em junho de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Alberto Pinto Souza Junior** – Redator Designado

*Assinado Digitalmente*

**Sergio Magalhães Lima** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão proferido pela 9ª Turma da DRJ01, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte.

Em face da contribuinte foi lavrado Auto de Infração (fls. 4.625 a 4.629), exigindo a diferença do imposto sobre a renda em razão de superestimação da base de cálculo do lucro da exploração.

No Relatório Fiscal (fls. 4.632 a 4.641), a autoridade fiscalizatória narra que a contribuinte se valeu da redução de 75% do imposto de renda e adicionais calculados sobre o lucro da exploração, com base no artigo 1º da MP nº 2.199-14/2001 e regulamentado pelos Decretos nº 4.212/2002 e 4.213/2002 (instalação, ampliação, modernização ou diversificação) para empreendimento em setor da economia considerado prioritário para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da SUDAM.

Em suma, destaco:

5. O crédito tributário constituído de ofício nesse processo decorre da seguinte infração:

- **Utilização indevida do benefício fiscal de redução do IRPJ, através da superestimação do Lucro da Exploração. A não exclusão da apuração do lucro da exploração (registro N600 da ECF) do valor referente aos recursos auferidos com os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas.**

(...)

10. A COIMPA é detentora de incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas.

11. No Estado do Amazonas o incentivo fiscal foi definido pela Lei N° 2.826, de 29 de setembro de 2003, no qual teve o regulamento aprovado pelo Decreto N° 23.994, de 29 de dezembro de 2003.

12. Transcrevemos abaixo os dispositivos normativos da Lei e do regulamento que são de maior interesse para a presente análise:

*Art 1º A Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais definidas por esta Lei, obedecidos aos princípios emanados da Constituição Federativa do Brasil e da Constituição do Estado do Amazonas.*

*Paragrafo Único. Os incentivos fiscais e extrafiscais visam à integração, expansão, modernização e consolidação dos setores industrial, agroindustrial, comercial, de serviços, florestal, agropecuário e afins com vistas ao desenvolvimento do Estado.*

*Art. 2º Os incentivos fiscais destinados às empresas industriais e agroindustriais constituem-se em crédito estímulo, diferimento, isenção, crédito fiscal presumido de regionalização e redução de base de cálculo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.*

(...)

#### **IV. INCENTIVOS FISCAIS FEDERAIS - Lucro da Exploração**

14. No ano-calendário de 2018, período objeto desta fiscalização, a COIMPA é beneficiária de incentivo fiscal de redução do imposto de renda com base lucro da exploração, para cujo usufruto apresentou os atos concessivos da SUDAM (cópias dos instrumentos encontram-se anexados ao processo “doc. 14 e 14 a” às fls 4.595 a 4622), conforme resposta do contribuinte ao Termo de Intimação Fiscal n° 7, Laudos Constitutivos na área da SUDAM 193/2014 e 194/2014.

15. O valor do Lucro da Exploração, consolidado no ano-calendário de 2018 foi de R\$ 119.355.983,10, conforme informado na ECF, no Registro N600 - Demonstrativo do Cálculo do Lucro da Exploração. (Anexação Termo não paginável às fls. 4623)

16. O valor da redução do IRPJ, no ano-calendário de 2018 foi de R\$ 22.310.582,94, conforme informado na ECF, no Registro N610 – Cálculo da Isenção e Redução do Imposto sobre o Lucro Real. (Anexação Termo não paginável as fls. 4623)

#### **V. DA INFRAÇÃO APURADA - Redução - Superestimação do Lucro da Exploração**

17. A partir da análise da escrita contábil e escrita fiscal da auditada e demais documentos apresentados foi possível identificar utilização indevida do benefício **fiscal de redução de IRPJ, fato esse relacionado a seguinte irregularidade:**

- **Não exclusão da apuração do lucro da exploração, no registro N600 da ECF, o valor referente aos recursos auferidos com os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas.**

18. Como é sabido, o Lucro da Exploração corresponde ao lucro que serve de base para os benefícios fiscais do imposto de renda, reconhecidos em Ato Declaratório pela Delegacia da Receita Federal do Brasil jurisdicionante do contribuinte. A norma ao estabelecer o cálculo desse lucro busca privilegiar unicamente o lucro decorrente da atividade a qual se pretende beneficiar.

(...) [trata das subvenções]

22. Pois bem, como visto acima as Subvenções não se caracterizam como receitas da instituição, tendo uma finalidade bem específica – auxílio do poder público – no caso em questão, tais valores foram escriturados nos registros contábeis da fiscalizada no grupo de “Deduções da Receita Bruta”, de natureza devedora, na rubrica de código (Conta 0003604001 - CRÉDITO ESTÍMULO ICMS LEI 2826/03 – COLIGADAS2 , tais contabilizações, no entanto, foram efetuados com natureza credora, funcionando como conta redutora de despesas (Anexação às fls. 4624)

23. Em análise ao Registro da ECF - L300 - Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal da Escrituração Contábil e Fiscal (ECF), constatou-se que a fiscalizada não informou os valores referentes a tais benefícios fiscais, conforme instrução do Manual de Orientação do Leiaute da ECF do ano calendário de 2018, que determina que os valores recebidos a título de “Doações e Subvenções de Investimento” deverão ser alocados no plano referencial da RFB na linha/código 3.01.01.05.01.13 de tal Registro.

24. Nessa esteira, a auditoria verificou quais foram as verbas, cujos valores foram excluídos no Registro N600 - Demonstração do Lucro da Exploração da Escrituração Contábil e Fiscal (ECF) - juntada ao processo na forma de arquivo não paginável no Termo de (Anexação Termo não paginável às fls. 4623), e constatou-se que a fiscalizada **não fez a exclusão** do valor (R\$ 189.347.230,23), referente ao CRÉDITO ESTÍMULO ICMS LEI 2826/03 – COLIGADAS (Anexação às fls. 4624)

(...)

26. Observa-se que a auditada não esclareceu de forma efetiva o questionamento quanto a não exclusão do valor do crédito estímulo do ICMS no cálculo do Lucro da Exploração.

27. Ainda que os recursos de uma subvenção para investimento tenha destinação diversa, seu valor deve ser ofertado à tributação pelo IRPJ e pela CSLL (assim como as subvenções de custeio), tal ocorrência fática e comando legal não são capazes de revesti-la de subvenção de custeio e nem de receita operacional.

28. Em sintonia a esse entendimento, a partir da vigência da Lei 12.973/2014, por meio de alteração da redação do art. 19 do Decreto-lei 1.598/1977, houve a exclusão expressa do cálculo do lucro da exploração os valores das receitas de subvenções e doações para investimento feitas pelo poder público.

29. E ainda, de acordo com o § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, de modo que as receitas correspondentes deverão ser excluídas na determinação do lucro da exploração.

30. Diante da alteração legislativa acima, no que tange às subvenções, não há mais controvérsias de que o valor do benefício financeiro concedido à COIMPA é subvenção para investimento e **deverá** ser excluída do Lucro da exploração a partir de 01/01/2015, quando entrou em vigor o art. 2º. da Lei 12.973/14.

Cientificada a contribuinte do lançamento, apresentou impugnação (fls. 4.656 4.697), arguindo, o seguinte:

- (i) nulidade do auto de infração por vício de motivação, pois a fiscalização não fundamentou em qual medida o crédito estímulo de ICMS do Estado do Amazonas tem como objetivo a implantação de empreendimento econômico da empresa e reconheceu que não foi registrado tais valores como subvenção para investimento em 2018;
- (ii) no mérito, sustenta a inexistência de concessão do crédito estímulo de ICMS como uma subvenção para investimento pelo Estado do Amazonas;
- (iii) sustenta que o crédito estímulo de ICMS compõe o lucro líquido da atividade e o lucro da exploração como receita da atividade incentivada (receita operacional), não se configurando como “outras receitas”; e
- (iv) mesmo após a adição do artigo 30, §4º, da Lei nº 12.973/2014, o ato concessório do crédito de estímulo deve consignar que o benefício se classifica como subvenção para investimento (estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico).

A DRJ analisou o feito e julgou improcedente a impugnação (fls. 4.739 a 4.753).

Afastou-se a preliminar arguida pela contribuinte e, no mérito, abordando o caso concreto dos autos, assim decidiu:

Particularmente, quanto aos argumentos de que (i) os montantes subvencionados não foram deduzidos do lucro real, (ii) os montantes subvencionados são receitas operacionais, (iii) os montantes subvencionados não se configurarem como “outras receitas”, e (iv) a legislação tributária (artigo 30, §4º, da Lei 12.973/2014) não permitiu que créditos estímulo de ICMS sejam classificados como subvenção

para investimento quando no ato concessório não restar consignado que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico, **entendo que esses argumentos devem ser afastados**, pois o valor de R\$ 189.347.230,23, referente às subvenções para investimento, estava contabilizado em conta de resultado (Conta 0003604001 - CRÉDITO ESTÍMULO ICMS LEI 2826/03 – COLIGADAS) e o inciso V do art. 19 do Decreto-lei 1.598/1977 estabelece expressamente que as subvenções para investimentos devem ser excluídas do Lucro de Exploração.

**“Decreto-lei 1.598/1977:**

*Art. 19. Considera-se lucro da exploração o **lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:** (Redação dada pela Lei nº 7.959, de 1989)*

(...)

*V - **as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção e redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo poder público; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (g.n.)***

(...)

Como se vê, os valores percebidos a título de subvenção de investimento não devem compor o cálculo do Lucro da Exploração.

Importa também observar que o registro das subvenções para investimentos na conta Reserva de Incentivos Fiscais tem como objetivo dar rastreabilidade ao saldo subvencionado, e tal conduta compete a empresa fazer ou não esse registro.

Na espécie, o que interessa é que o valor de R\$ 189.347.230,23 foi lançado em conta de resultado e, com isso, a classificação consignada pela Impugnante como receitas, ou de conta redutora da despesa relacionada, passar a tê-lo em caráter definitivo no exercício de 2018, o que de resto é corroborado pela escrita contábil no grupo de deduções da receita bruta, conforme documentos de fls. 4624.

Nesse sentido, cumpre esclarecer que **os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem**, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios (artigo 226 da Lei 10.406/2002, Código Civil). A **escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova** a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentação hábil e idônea a tal fim (Decreto-Lei n.º 1.598/1977, art. 9º, § 1º).

Além de tal fundamentação contábil e jurídica, esta veiculada no inciso V do art. 19 do Decreto-lei 1.598/1977, a pretensão do contribuinte, ao afirmar que *“o incentivo fiscal em questão não cumpre as exigências do caput, do artigo 30, da Lei nº 12.973/2014”* (fls. 4695), também esbarra logicamente na própria

sistemática de cálculo do lucro da exploração, que consiste num método indireto de se apurar o resultado da atividade incentivada a partir do lucro de exercício do período em que o valor foi inserido em conta de resultado. Por tal método, os ajustes preconizados no lucro contábil para que se chegue ao valor do lucro da exploração consistem exatamente na extração, daquele lucro contábil, de todos os elementos estranhos à atividade incentivada, abarcando as receitas que não sejam decorrentes da atividade da empresa, sobre cujos resultados se afasta a correspondente tributação, a título de subvenções para investimentos registrada em conta de resultado no ano-calendário de 2018.

Portanto, se o lucro contábil do qual se parte para apuração do lucro da exploração contiver os valores relativos às receitas de subvenções para investimentos, que foi a situação dos autos, naturalmente tais valores terão de ser excluídos de sua base de cálculo, uma vez que não podem esses valores ser objeto de benefício fiscal, porque estranhos à atividade incentivada para a qual está destinada o favor fiscal apurável com base no lucro da exploração, conforme inciso V do art. 19 do Decreto-lei 1.598/1977.

Em acréscimo, o benefício concedido pela SUDAM ao Contribuinte, consoante Laudos Constitutivos na área da SUDAM 193/2014 e 194/2014, é objetivo (referente a atividades empresariais produtivas determinadas) e não subjetivo (referente à pessoa jurídica). Ao seu turno, as subvenções de investimento são entregues às pessoas jurídicas visando à implantação e/ou expansão do empreendimento, como um todo – conforme foi definido pela Lei nº 2.826, de 29 de setembro de 2003, no qual teve o regulamento aprovado pelo Decreto nº 23.994, de 29 de dezembro de 2003 –, fato este que, combinado com o art. 111 do CTN1, chancela e reforça a necessidade de exclusão de tais valores do Lucro da Exploração.

Vê-se, portanto, que a apuração do valor do lucro da exploração constitui-se numa técnica que visa a isolar, da totalidade dos valores que determinaram o lucro líquido do exercício, o resultado da atividade cuja exploração seja objeto de incentivo, mediante a exclusão dos resultados que, mesmo operacionais, não geram favores fiscais. Seria, portanto, uma contradição o valor de uma subvenção para investimento vir a causar uma artificial elevação do lucro da exploração e, conseqüentemente, proporcionar à empresa uma redução nos valores a serem pagos a título de IRPJ maior do que aquele gerado pelas receitas respectivas.

Em outras palavras, se a subvenção para investimento não está gerando um determinado valor de IRPJ devido pela pessoa jurídica, não há que se falar na sua correspondente isenção ou redução mediante a técnica de apuração do lucro da exploração. Calcular lucro da exploração deixando remanescer neste um componente do lucro contábil que por sua vez não gerou correspondente IRPJ devido seria reduzir esse IRPJ em valor superior ao objeto da redução, o que não apenas vai contra a natureza do instituto como também fere a sua lógica interna

e, conseqüentemente, poderia até resultar numa elevação do valor do incentivo de tal modo a gerar um valor de incentivo superior ao valor dos tributos devidos.

Diante desse quadro, as receitas de subvenções para investimento devem ser afastadas do cálculo do lucro da exploração, considerando-se que o lucro líquido, a partir do qual se calcula o referido lucro da exploração, deverá estar previamente ajustado, nos termos do art. 19 do Decreto-lei 1.598/1977.

A contribuinte teve ciência da decisão em 13 de novembro de 2023 e, em 12 de dezembro de 2023, apresentou Recurso Voluntário (fls. 4.764 a 4.814). Na peça:

- (i) preliminarmente, reprisa a nulidade por vício de motivação da impugnação e argui a nulidade da autuação e da decisão recorrida, por contrariar a Solução de Consulta Cosit nº 145/2020;
- (ii) no mérito, sustenta que improcede a alegação de lucro da exploração superestimado pelas mesmas razões contidas na impugnação;
- (iii) subsidiariamente, requer a reapuração do IRPJ do ano-calendário 2018, considerando a decisão do STJ no ERESP 1.517.492/PR – hipótese em que se verificará a posição de credora da Recorrente, e não devedora, não se justificando, pois, a manutenção do auto de infração; e
- (iv) por fim, subsidiariamente pugna pelo afastamento das exigências de multa de ofício e juros de mora, pois os procedimentos adotados pela Recorrente sempre estiveram em conformidade com o posicionamento do Fisco e da jurisprudência sobre a matéria.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

### Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade.

### Delimitação da Lide

O objeto de litígio diz à possibilidade do cômputo de subvenções para investimento, crédito estímulo de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas à contribuinte, no lucro da exploração, porquanto a contribuinte goza dos benefícios fiscais de redução de 75% de IRPJ por atuar na área da SUDAM.

**Preliminares – vício de motivação e nulidade da decisão recorrida**

A recorrente sustenta o vício de motivação do auto de infração, por não caracterizar o crédito estímulo de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas à contribuinte como subvenção para investimento.

As nulidades previstas nos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972 são as seguintes:

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio

Ainda, podem ser invocadas nulidades *lato sensu* relacionadas aos requisitos obrigatórios do auto de infração:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Diante das disposições legais colacionadas, está claro que a autoridade fiscal não cometeu nenhum deslize que atraia qualquer nulidade no lançamento de ofício. A irresignação da contribuinte é matéria de mérito, não há vício de fundamentação do auto de infração.

Como bem pontuou o acórdão recorrido:

Não se evidencia nos autos a ocorrência de quaisquer das hipóteses mencionadas, tendo em vista que a descrição dos fatos é clara e precisa, não comportando qualquer dúvida quanto aos fatos imputados, bastando ler os históricos, os enquadramentos legais e os demonstrativos de apuração dos tributos, para se ter presente as circunstâncias que envolveram o lançamento, a saber: “Não exclusão

da apuração do lucro da exploração, no registro N600 da ECF, o valor referente aos recursos auferidos com os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas” (fls. 4636).

No que concerne às alegações específicas da impugnante – seja relacionada a afronta ao princípio da verdade material, seja relacionada ao fato de que, para dado incentivo fiscal de ICMS ser configurado como subvenção para investimento concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico, há que ser comprovada a intenção do legislador ao fazê-lo, bem assim que, por parte do beneficiário, tenha havido efetiva aplicação na implantação ou expansão do empreendimento econômico objeto do estímulo fiscal –, entendo que tais fatos não comportam a decretação de nulidade do auto de infração, pois se referem à questão de mérito e restará devidamente esclarecido em parágrafos específicos deste Voto.

Portanto, não houve, enfatize-se, qualquer cerceamento de defesa da interessada, e não há como prosperar a veiculada tese de nulidade, uma vez que o auto de infração foi lavrado por pessoa competente e estão perfeitos do ponto de vista formal, consoante as disposições legais do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, e lavrados em conformidade com o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

E, mais, no Relatório Fiscal, a autoridade fazendária destacou as razões pelas quais entendeu que o benefício em comento se tratava de subvenção para investimento (itens 12 e 17 a 30).

Rejeito a preliminar de nulidade por vício de motivação do auto de infração.

Por sua vez, quanto à alegação de nulidade do acórdão recorrido, também não merece acolhida o pleito da interessada. A contribuinte destaca que a Solução de Consulta COSIT nº 145/2020 se posicionou no sentido que, mesmo após a introdução do §4º, ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, para incentivo fiscal de ICMS fazer jus à isenção do IRPJ e da CSLL, é imprescindível que tenha sido concedido visando estimular a implantação ou expansão de empreendimento econômico e sustenta que no caso concreto o crédito estímulo de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas não tem esse escopo.

O mérito do tema, se o crédito de ICMS em comento é ou não subvenção para investimento, será analisado adiante. Contudo, a nulidade da decisão recorrida não se sustenta e é, a bem da verdade, contraditória, porquanto a Solução de Consulta, na interpretação dada pela contribuinte, sequer se aplicaria ao caso e, além disso, o auto de infração não trata especificamente do tema das subvenções para investimento, mas sim, da composição do lucro da exploração, sujeito à redução de IRPJ.

Rejeito também a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

### **Mérito – subvenções para investimento e lucro da exploração**

Conforme narrado no Relatório Fiscal, a contribuinte é beneficiária de incentivo fiscal de redução do imposto de renda com base lucro da exploração e apresentou os atos concessivos da SUDAM (cópias dos instrumentos encontram-se anexados ao processo “doc. 14 e 14 a” às fls. 4.595 a 4622), conforme resposta do contribuinte ao Termo de Intimação Fiscal nº 7, Laudos Constitutivos na área da SUDAM 193/2014 e 194/2014.

Por essa razão, deve apurar o lucro da exploração, que corresponde ao lucro que serve de base para os benefícios fiscais do imposto de renda, a fim de que o privilégio atinja unicamente o resultado decorrente da atividade beneficiada.

O lucro da exploração está disciplinado no artigo 19 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e contém uma série de regras de inclusões e exclusões de sua base de cálculo. O artigo 626 do RIR/1999 consolida o artigo, assim disposto:

Art. 626. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período de apuração, observado o disposto no art. 259 , antes de deduzida a provisão para o imposto sobre a renda, ajustado pela exclusão dos seguintes valores ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, caput ):

I - a parte das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras, observado o disposto no art. 404 ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, caput, inciso I );

II - os rendimentos e os prejuízos das participações societárias (art);

III - as outras receitas ou despesas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976 ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, caput, inciso III );

**IV - as subvenções para investimento, inclusive por meio de isenção e redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos, e as doações feitas pelo Poder Público ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, caput, inciso V ); e**

V - os ganhos ou as perdas decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, caput, inciso VI ).

§ 1º No cálculo do lucro da exploração, a pessoa jurídica deverá tomar por base o lucro líquido apurado, depois de deduzida a CSLL.

§ 2º O lucro da exploração poderá ser ajustado por meio da adição ao lucro líquido de valor igual ao baixado de reserva de reavaliação, nas hipóteses em que o valor realizado dos bens objeto da reavaliação tenha sido registrado como custo ou despesa operacional e a baixa da reserva tenha sido efetuada em contrapartida à conta de:

I - outras receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976 ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, caput, inciso III ); ou

II - patrimônio líquido, não computada no resultado do mesmo período de apuração.

Conforme disposto no inciso IV acima colacionado, a legislação à época do fato gerador, no ano-calendário de 2018, vedava a inclusão das subvenções para investimentos na base de cálculo do lucro da exploração – tal norma foi revogada pela Lei nº 14.789/2023, que tratou do crédito fiscal decorrente de subvenção para investimentos sob uma nova sistemática.

A vedação é expressa e razoável, porquanto se o lucro da exploração tem o objetivo de ser a base de cálculo aplicável aos benefícios fiscais, para garantir a correspondência entre o benefício concedido e a receita decorrente da atividade beneficiada, subvenções para investimentos, isto é, incentivos concedidos pelos Estados, não são receitas operacionais da atividade beneficiada e, portanto, não devem ser acrescidos à base de cálculo do lucro da exploração, sob pena de desvirtuar o sistema de normas corretamente idealizado pelo legislador pátrio.

Desse modo, em enfrentamento às alegações da contribuinte, o único argumento que seria capaz de refutar o lançamento de ofício é a descaracterização do crédito estímulo de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas como sendo uma subvenção para investimento.

Nesse contexto, os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas, foram preconizados pela Lei Estadual nº 2.826/2003, regulamentado pelo Decreto nº 23.994/2003. Colaciono os artigos 1º, 2º e 18 da referida lei:

Art 1º A Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais definidas por esta Lei, obedecidos aos princípios emanados da Constituição Federativa do Brasil e da Constituição do Estado do Amazonas.

**Paragrafo Único. Os incentivos fiscais e extrafiscais visam à integração, expansão, modernização e consolidação dos setores industrial, agroindustrial, comercial, de serviços, florestal, agropecuário e afins com vistas ao desenvolvimento do Estado.**

Art. 2º Os incentivos fiscais destinados às empresas industriais e agroindustriais constituem-se em crédito estímulo, diferimento, isenção, crédito fiscal presumido de regionalização e redução de base de cálculo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

(...)

Art. 18. O diferimento de que trata este Regulamento será aplicado nas seguintes hipóteses (Decreto n. 23.994, de 29/12/2003) :

I - Importação do exterior de matérias-primas e materiais secundários destinados à industrialização das seguintes categorias de produtos:

a) bens intermediários compreendidos no art. 13,1;

(...)

II - Saída dos bens intermediários de que trata a alínea "a" do inciso anterior, quando destinados à integração de processo produtivo de estabelecimento industrial incentivado:

a) pela Lei nº 2.826, de 29 de setembro de 2.003, ou

b) pela Lei nº 2.390, de 08 de maio de 1996, ou pela Lei nº 1939, de 27 de dezembro de 1989, hipótese em que a empresa destinatária produtora do bem final não fará jus ao crédito fiscal presumido de regionalização, de que trata o art. 19, deste Regulamento;

A redação do parágrafo único do artigo 1º deixa claro que os incentivos se prestam à *“integração, expansão, modernização e consolidação dos setores industrial, agroindustrial, comercial, de serviços, florestal, agropecuário e afins com vistas ao desenvolvimento do Estado”*.

O tema das subvenções suscitou diversos debates na doutrina jurídica e na jurisprudência administrativa e judicial, sendo objeto do CPC nº 07, do Parecer Normativo CST nº 112/1978, da Lei nº 11.638/2007 e outras. Havia nuances relacionadas a subvenções para custeio e para investimento.

Não obstante todos esses debates, interessa ao caso que com o advento do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, consolidado no artigo 523 do RIR/18, o tratamento fiscal dado às subvenções para investimento e seus efeitos no lucro real foram sedimentados. Em linhas gerais, as subvenções deveriam ser registradas como receitas, embora não sujeitas à incidência de tributos federais, desde que cumpridas as exigências fiscais.

No ano de 2017, a Lei Complementar nº 160, pacificou discussões sobre o que configuraria subvenções para custeio e subvenções para investimentos em matéria de benefícios fiscais de ICMS, além de inaugurar um novo capítulo na guerra fiscal do imposto de competência dos Estados. Foi incluído o §4º no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, segundo o qual:

§ 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.

Nesse contexto, quaisquer benefícios fiscais de ICMS são considerados subvenções para investimento, sem ressalvas e indistintamente. Não mais remanesce, nessa situação específica, discussões sobre se *são ou não* subvenções para investimento. No entanto, os efeitos fiscais para fins de IRPJ devem respeitar o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 30 da

Lei nº 12.973/2014 – inclusive, esse é o entendimento manifestado na Solução de Consulta nº 145/2020 e o Tema nº 1.182 do STJ confirma essa interpretação<sup>1</sup>.

Feitas essas considerações, é certo que o crédito estímulo de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas é uma subvenção para investimentos, porquanto o parágrafo único do artigo 1º da lei que o concede o faz sob o ideal de **estimular à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos para o desenvolvimento do Estado**, bem como o §4º no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 assim determina que seja considerado.

Portanto, a subvenção para investimento em comento deveria sim ser contabilizada como receita e observar o tratamento preconizado no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, em sendo este aplicável. Por outro lado, não poderia ser incluída na base de cálculo do lucro da exploração, já que sua exclusão é expressa pela norma estatuída no artigo 19, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Em adição, colaciono trecho do correto entendimento esposado pela DRJ:

Particularmente, quanto aos argumentos de que (i) os montantes subvencionados não foram deduzidos do lucro real, (ii) os montantes subvencionados são receitas operacionais, (iii) os montantes subvencionados não se configurarem como “outras receitas”, e (iv) a legislação tributária (artigo 30, §4º, da Lei 12.973/2014) não permitiu que créditos estímulo de ICMS sejam classificados como subvenção para investimento quando no ato concessório não restar consignado que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico, **entendo que esses argumentos devem ser afastados**, pois o valor de R\$ 189.347.230,23, referente às subvenções para investimento, estava contabilizado em conta de resultado (Conta 0003604001 - CRÉDITO ESTÍMULO ICMS LEI 2826/03 – COLIGADAS) e o inciso V do art. 19 do Decreto-lei 1.598/1977 estabelece expressamente que as subvenções para investimentos devem ser excluídas do Lucro de Exploração.

(...)

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

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

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

Na espécie, o que interessa é que o valor de R\$ 189.347.230,23 foi lançado em conta de resultado e, com isso, a classificação consignada pela Impugnante como receitas, ou de conta redutora da despesa relacionada, passar a sê-lo em caráter definitivo no exercício de 2018, o que de resto é corroborado pela escrita contábil no grupo de deduções da receita bruta, conforme documentos de fls. 4624.

(...)

Em acréscimo, o benefício concedido pela SUDAM ao Contribuinte, consoante Laudos Constitutivos na área da SUDAM 193/2014 e 194/2014, é objetivo (referente a atividades empresariais produtivas determinadas) e não subjetivo (referente à pessoa jurídica). Ao seu turno, as subvenções de investimento são entregues às pessoas jurídicas visando à implantação e/ou expansão do empreendimento, como um todo – conforme foi definido pela Lei nº 2.826, de 29 de setembro de 2003, no qual teve o regulamento aprovado pelo Decreto nº 23.994, de 29 de dezembro de 2003 –, fato este que, combinado com o art. 111 do CTN1, chancela e reforça a necessidade de exclusão de tais valores do Lucro da Exploração.

Esse foi o entendimento norteador de outras decisões deste CARF:

**Acórdão nº 1402 002.605 (20/06/2017), Relator Caio Cesar Nader Quintella**

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. SUDENE. SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO.

O instituto do Lucro da Exploração contém método de cálculo destinado ao isolamento e à extração do resultado de uma determinada atividade do contribuinte, expressa e especificamente sujeita a um benefício fiscal objetivo, não alcançando todas as receitas e despesas da pessoa jurídica.

**Mesmo dentro do cenário contábil inaugurado pela Lei nº 11.638/2007 e dos ajustes promovidos pela Lei nº 11.941/2009, os valores percebidos a título de subvenção de investimento não devem compor o cálculo do Lucro da Exploração que trata o art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/77.**

Ainda que seja dada pela empresa destinação diversa aos valores percebidos por subvenção de investimento, a determinação legal de sua adição na apuração do lucro real não é capaz de alterar sua natureza jurídica, transmutando-se para subvenção de custeio ou outro componente da receita operacional.

(...)

**Acórdão nº 1302-001.875 (7/06/2016), Relator Alberto Pinto Souza Junior**

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECEITAS DE ALUGUEL. RECEITAS DE SUBVENÇÕES.

O conceito de lucro da exploração foi introduzido no nosso ordenamento jurídico pelo art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77, do qual fica claro que o legislador ordinário não teve a intenção de dar a tal conceito uma dimensão maior do que o extraído literalmente do art. 19, ou seja, lucro da exploração é o resultado de uma

simples operação aritmética, na qual se faz o ajuste do lucro líquido do exercício pela exclusão dos valores indicados nos referidos incisos.

Não se exige contabilidade descentralizada por estabelecimento para fins de IRPJ, sendo que o lucro líquido de que trata o art. 19 do DL 1.598/77 é o da pessoa jurídica, no qual se consolidam todas as suas receitas, inclusive outras receitas operacionais, nas quais, em se tratando de empresa industrial, incluem-se receita de aluguel ou insubsistência do passivo decorrente de recuperação de despesa com tributos (subvenções).

**No que tange à subvenção para investimento, ela só deve ser excluída do lucro da exploração a partir de 01/01/2015, quando entrou em vigor o art. 2º da Lei 12.973/14.**

Isto posto, afastado o argumento sobre a inclusão das subvenções para investimentos no lucro da exploração.

#### **Subsidiariamente – reapuração do IRPJ considerando o ERESP 1.517.492/PR**

A contribuinte, em seu Recurso Voluntário, traz nova alegação, calcada em fato novo, cujo pleito é pela aplicação do Tema nº 1.182 do STJ e do EREsp nº 1.517.492/PR, já que os créditos estímulo de ICMS, por considerar serem créditos presumidos, não comporiam a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

De início, da análise do Relatório Fiscal, se nota que a superestimação do lucro da exploração resultou no lançamento de R\$ 22.310.582,90, pela indevida redução do IRPJ, ao ter a contribuinte incluído as parcelas de subvenções para investimento no seu resultado (fls. 4.639 a 4.640).

Contudo, matematicamente, ao refazer os cálculos do lucro da exploração da contribuinte, deduzindo as subvenções para investimento, conforme adequadamente disciplinado pela legislação, o lançamento fiscal de IRPJ por “superestimar o lucro da exploração” acarretou os efeitos de tributação pelo IRPJ da subvenção para investimento.

Tal situação potencialmente atrai a discussão do Tema nº 1.182 do STJ e do EREsp nº 1.517.492/PR. Entretanto, de início, sabe-se que o tema sequer foi abordado no Relatório Fiscal e na decisão recorrida, porquanto arguido somente no Recurso Voluntário. Isso traz uma dificuldade pragmática que é *saber qual o benefício fiscal de ICMS que a contribuinte gozou: é crédito presumido de ICMS ou qualquer outro tipo de benefício?* E, mais, qual foi a contabilização dada à subvenção para investimentos? Foi cumprido o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014?

Nesse sentido, na Impugnação e no Recurso Voluntário, informou a contribuinte:

108. Assim, fica claro que, ainda que a empresa desejasse conferir aos montantes subvencionados o tratamento tributário de subvenção para investimento, não poderia fazê-lo, pois o incentivo fiscal em questão não cumpre as exigências do caput, do artigo 30, da Lei nº 12.973/2014. Por consequência, sendo o crédito

estímulo de ICMS uma receita da atividade incentivada da Impugnante, que não se enquadra no conceito de subvenção para investimento, evidente a insubsistência do Auto de Infração.

109. Ademais, mesmo que a legislação e o entendimento do Fisco permitissem que o crédito estímulo de ICMS usufruído recebesse o tratamento fiscal de subvenção para investimento e deixasse de ser tributado pelo IRPJ e pela CSLL, hipótese em que seria necessária sua exclusão no cálculo do lucro da exploração, nos termos do artigo 19, inciso V, do Decreto-lei nº 1.598/1977, a opção da Impugnante foi de não o fazer.

(...)

111. É incontroverso nos autos que o crédito estímulo de ICMS a que fez jus a Impugnante não recebeu o tratamento do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, sujeitando-se, por conseguinte, ao IRPJ e à CSLL. Tanto é assim que no Relatório de Auditoria Fiscal, em seu parágrafo 23, consta o seguinte:

Em análise ao Registro da ECF - L300 - Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal da Escrituração Contábil e Fiscal (ECF), constatou-se que a fiscalizada não informou os valores referentes a tais benefícios fiscais, conforme instrução do Manual de Orientação do Leiaute da ECF do ano calendário de 2018, que determina que os valores recebidos a título de “Doações e Subvenções de Investimento” deverão ser alocados no plano referencial da RFB na linha/código 3.01.01.05.01.13 de tal Registro.

Confessa a contribuinte que as subvenções para investimento, crédito estímulo de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas, não foi dado o tratamento do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, nem após a inserção do §4º no referido artigo pela Lei Complementar nº 160/2017.

Como as subvenções para investimento não foram registradas em reservas de lucros e utilizadas em respeito ao disposto nos incisos I e II do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, elas devem ser computadas na determinação do lucro real, pois, independentemente se crédito presumido ou qualquer outro benefício fiscal, exige-se que as subvenções para investimento sejam registradas em reservas de lucros para não serem computadas no lucro real, respeitados demais os comandos da referida norma.

Isso não foi feito e portanto não há que se exonerar o lançamento de ofício realizado.

A título de reforço, inclusive, colaciono a esclarecedora declaração de voto da Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, contida no Acórdão nº 9101-006.891 (04/04/2024), que acompanha as conclusões do Conselheiro-relator Luiz Tadeu Matosinho Machado por outros fundamentos, e didaticamente aborda a interpretação que deve ser dada ao assunto:

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:

(...)

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 ARESP 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 9576, 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.

Como bem explicitado, o EREsp nº 1.517.492/PR não vincula os julgadores do CARF, pois o referido julgado não é um recurso repetitivo, bem como é inafastável a aplicação do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 sob o fundamento de inconstitucionalidade.

Um segundo ponto é que ainda que crédito presumido de ICMS, devem ser atendidas as exigências contidas no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, isto é, o registro das subvenções para investimento em reserva de lucros e o respeito aos incisos I e II da regra.

Como a contribuinte não constituiu a referida reserva de lucros com a subvenção para investimentos, sua exclusão do lucro real não poderia ser feita.

Por fim, não há que se cogitar que o Tema nº 1.182 do STJ sedimentou a interpretação quanto aos efeitos fiscais sobre os créditos presumidos de ICMS, pois fica clara que a referência da tese diz respeito somente à distinção ao objeto do julgamento naquela ocasião (*“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”*).

Não era objeto do julgamento os efeitos fiscais dos créditos presumidos de ICMS e a tese firmada apenas distinguiu o entendimento proclamado no ERESP 1.517.492/PR do que foi conferido aos demais benefícios fiscais.

Em conclusão, rejeito o pedido subsidiário da interessada.

### **Exclusão das Penalidades com base no artigo 100, parágrafo único, do CTN**

A contribuinte alega que a observância das normas arroladas nos incisos I a III do artigo 100 do CTN acarretam a exclusão da imposição de penalidades, da cobrança de juros de mora e da atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Contudo, como salientado, a norma em comento não se aplica ao caso concreto, porquanto a infração constatada no lançamento de ofício remete-se à legislação tributária em vigência à época do fato gerador, bem como a Solução de Consulta invocada pela contribuinte é posterior e sequer se aplica ao caso.

Não merece acolhida a tese de defesa.

### **Multa de Ofício**

A multa de ofício aplicada pela autoridade lançadora teve fundamento no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, cuja materialidade é a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração e declaração inexata. Não há ilegalidade no ato lavrado pela autoridade fiscal.

Como se sabe, o artigo 142 do Código Tributário Nacional prescreve que compete à autoridade administrativa constituir o crédito pelo lançamento, inclusive, propondo a aplicação da penalidade cabível, atividade esta que é vinculada e obrigatória.

Portanto, ante à disposição legal do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, é adequada a penalidade aplicada, motivo pelo rejeito a tese de defesa.

### Juros de Mora

No que diz respeito aos juros de mora cobrados sobre a multa de ofício, saliento que a matéria foi pacificada no âmbito do CARF, que editou a Súmula Vinculante nº 108, publicada no DOU em 11/09/2018, com a seguinte redação:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assim, de rigor a manutenção da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

### Conclusão

Ante aos fundamentos acima, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, **nego provimento** ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas**

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Alberto Pinto Souza Júnior**, redator designado

Não obstante o brilhante voto do Relator, ousou dele divergir pelas razões a seguir expostas.

Primeiramente, saliento que não há qualquer dúvida que a recorrente não se aproveitou de qualquer exclusão do lucro líquido, para fins de cálculo do lucro real, a título de subvenção para investimento. Isso está claro na Tabela constante na folha 8 do Relatório Fiscal, até mesmo porque toda a autuação se baseia no fato de que o recorrente não excluiu do lucro real as subvenções recebidas.

Segundo, conforme o Diário Oficial do Estado do Amazonas a fls. 4.601, o incentivo fiscal dado à recorrente foi na modalidade de diferimento do ICMS, assim, a ele se aplicaria o Tema n. 1.182 do STJ e, não o ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, se não vejamos como dispõe o referido tema, *in verbis*:

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.**

Ora, em julgamento ocorrido nesta mesma Turma no mês de julho de 2025, defendi que as matérias tratadas no Tema 1.182, inclusive o diferimento, pelo entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, só poderiam ser objeto de lançamento pelo Fisco se verificado que a aplicação dos recursos subvencionados não está vinculada à viabilidade econômica do empreendimento, o que não se confunde com verificar se houve a ampliação ou expansão do empreendimento. Assim, seria tudo subvenção para investimento, salvo na hipótese de desvio de

finalidade, ou seja, aplicação de recursos *para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico*.

No entanto, na referida sessão de julgamento, a própria Procuradoria da Fazenda Nacional deu a notícia que outra Turma estaria negando a natureza de subvenção para investimento em situações enquadráveis naquelas tratadas pelo Tema n. 1.182.

Realmente, consta do repertório de decisões do CARF na “Internet”, o Acórdão n. 1401-007.536, de 31/07/2025, da 1ª Turma 4ª Câmara da 1ª Sejul, cuja Ementa assim dispõe:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022

BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS. SUBVENÇÃO ESTATAL. NÃO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS E INADEQUAÇÃO À JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

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

**Os benefícios concedidos a título de isenção/redução/etc do ICMS, de forma geral e objetiva não geram qualquer ganho**, juridicamente falando, à Contribuinte, pois não foi ela quem deixou de suportar o valor do tributo exonerado. Ao não gerar qualquer ganho ou renda àquela contribuinte alcançada pela isenção/redução/etc, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não podem sofrer qualquer interferência ou ajuste na sua apuração.

Extrai-se do item 1 do Tema 1.182/STJ que é “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)**”. Assim, a decisão judicial estabelece que os benefícios fiscais de isenção/redução/etc não são passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; a exceção se configura no caso em que forem atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014).

**O item 1 do Tema 1.182/STJ também estabelece que os benefícios fiscais de isenção/redução/etc são passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL tão somente quando forem instituídos com o intuito de**

**estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e quando registrados em reservas de lucros (atendidas as restrições contidas no próprio dispositivo legal).** Tal conclusão apenas reforça o entendimento de que **benefícios concedidos de forma geral e objetiva, como é o caso dos autos, não podem ser considerados como subvenção (muito menos de investimento), não podendo, portanto, serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.**

.....” (grifo nosso)

Ou seja, é um equívoco sustentar que estaria pacificado nesta instância administrativa que todos os incentivos fiscais nas modalidades previstas no Tema 1.182 seriam automaticamente enquadráveis como subvenção para investimentos. Aliás, o acórdão acima citado praticamente afasta a possibilidade de enquadramento do incentivo na modalidade de diferimento como subvenção quando afirma que: *“Ao não gerar qualquer ganho ou renda àquela contribuinte alcançada pela isenção/redução/etc, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não podem sofrer qualquer interferência ou ajuste na sua apuração”.*

Além disso, da análise da base normativa do incentivo em tela, conforme Diários Oficiais do Estado do Amazonas juntados a fls. 4.600 e segs., verifica-se que, para o gozo do incentivo, não havia a expressa obrigação de aplicar recursos na implantação ou expansão da capacidade produtiva da recorrente. O parágrafo único do art. 1º da Lei Nº 2.826, de 29 de setembro de 2003, citado no Relatório, trata genericamente da questão, ao dispor sobre os objetivos do incentivos fiscais para o Estado, mas não dispõe expressamente sobre a obrigação do beneficiário, o que jamais seria suficiente para concluir que havia uma obrigação específica de aplicar recursos na implantação ou expansão do empreendimento, mormente, se os decretos regulamentadores e os atos executivos deles decorrentes não dispõem explicitamente neste sentido. Ou seja, da análise dos documentos dos autos, não se pode dizer peremptoriamente que havia a obrigação da recorrente despendar recursos na implantação ou expansão do seu empreendimento, o que segundo a citada decisão do CARF, já vedaria o enquadramento do incentivo como subvenção para investimento.

Assim sendo, dizer que o recorrente tinha a obrigação de enquadrar o incentivo recebido como subvenção para investimento é um equívoco, pois sequer pode-se afirmar que restava pacífico neste Colegiado que assim fosse enquadrável.

Não obstante, ainda que restasse pacífico na jurisprudência administrativa e judicial, que o incentivo fiscal na modalidade de diferimento em tela fosse sempre enquadrável como subvenção para investimento, tem razão o patrono da recorrente quando sustenta que o art. 19, inciso V, do Decreto-lei nº 1.598/1977 só excluiu da base do lucro da exploração a subvenção para investimento que fora excluída do lucro líquido para fins de cálculo do lucro real.

A inteligência deste dispositivo parece óbvia que era no sentido de evitar que o contribuinte gozasse dos dois incentivos cumulativamente, ou seja, que excluísse a subvenção

para investimento da base tributável e ao mesmo tempo, computasse-a na base do lucro da exploração. Tanto é assim que, como bem lembrou o patrono da recorrente, “o legislador, na Lei n. 14.789/2002, ao alterar por completo o incentivo fiscal sobre subvenções para investimento, que passaram a não mais ser excluídas do lucro líquido na apuração do lucro real, revogou o inciso V, do caput, do art. 19, do Decreto-lei nº 1.598/1977” (trecho de memorial entregue antes da Sessão de Julgamento).

Ora, a recorrente não excluiu do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, a subvenção recebida, além disso, não resta pacífico, que a Administração Tributária, a enquadrasse como subvenção para investimento, logo, não há falar que estivesse obrigada a excluir tal valor da base do lucro da exploração.

O lançamento em tela representa uma dupla penalização da contribuinte, pois, a vingar essa autuação, a recorrente não gozaria nem da exclusão da subvenção nem desta parcela no lucro da exploração, ou seja, se o V do art. 19 em tela visava evitar o acúmulo de benefícios; a autuação ora em julgamento fez justamente o contrário, negou os dois benefícios. Não parece que seja essa inteligência do referido dispositivo, o qual queria apenas evitar o acúmulo dos dois benefícios, mas não anular os dois.

Por essas razões, com a devida vênia do I. Relator, no mérito, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Alberto Pinto Souza Júnior**