



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



**Processo nº** 10283.722972/2019-00  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-007.123 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de maio de 2024  
**Recorrente** TELLERINA COMERCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORACAO S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REGISTRO EM RESERVA DE LÚCROS. CONDIÇÃO PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO. TEMA 1182 DO STJ. PRECEDENTE VINCULANTE. ART. 99 DO RICARF/2023.

As subvenções para investimento e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros no exercício do recebimento das receitas. Ademais, aplicável ao caso entendimento pacificado no Tema 1182 julgado pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo, conforme determina o art. 99 do RICARF/2023.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relatora.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Marcelo Oliveira, Henrique Nimer Chamas, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (suplente convocado(a)), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

**Relatório**

No presente caso, estamos diante de autuação fiscal que se verificou que a contribuinte, ao se valer de uma subvenção para investimento, não constitui reserva de lucros, o que lhe impediu de usufruir dos seus efeitos nas bases de cálculo do IRPJ.

Para melhor compreensão dos detalhes dos fatos processuais até o presente momento, reproduzo o relatório do Acórdão recorrido (e-fl. 75-81):

2 Relata a Autoridade Fiscal que o contribuinte, por possuir estabelecimento localizado na Zona Franca de Manaus, é beneficiária dos incentivos estabelecidos na Lei do Estado do Amazonas n.º 2.826, de 29 de setembro de 2003. O benefício fiscal estadual se dá na forma da outorga de crédito estímulo do ICMS.

3 Ao analisar o registro N600 da ECF, no qual é apurado o Lucro da Exploração, observou que o valor da exclusão da subvenção para investimento de R\$ 16.767.801,98 era relativo à redução do IRPJ, não constando neste montante os valores do benefício do ICMS. Analisando a conta contábil n.º 310202001 – ICMS s/ vendas, notou que os lançamentos realizados a título de crédito estímulo conforme Lei n.º 2.826, de 2003, somaram R\$ 80.779.760,80.

4 Tendo em vista o reconhecimento pelo contribuinte de que o incentivo em questão caracteriza-se como subvenção para investimento, o mesmo foi intimado, através do Termo de Intimação 07, a responder a razão da não inclusão do respectivo valor no registro N600 (Lucro da Exploração), esclarecendo, desta forma, a discrepância dos valores referentes à subvenção para investimentos deduzidos do Lucro da Exploração. Em resposta, informou que o valor de crédito de estímulo de ICMS foi lançado na linha 47 – “(-) OUTRAS EXCLUSÕES” do registro N600 na ECF retificadora, transmitida em 29 de junho de 2019, referente ao ano-calendário de 2015, e totaliza o valor de R\$ 115.213.098,37, englobando o crédito de estímulo de ICMS.

5 Salienta a Autoridade Fiscal que a despeito da entrega da ECF retificadora dentro do período em que o contribuinte se encontrava sob procedimento fiscal, sem o aval da fiscalização, os valores do crédito de estímulo de ICMS contabilizado como subvenção para investimento, para ser passível de exclusão, para fins de determinação do Lucro Real, deverão ser registrados em reserva de lucros, nos termos do art. 30 da Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014. Conforme razões das contas 230301002 – LUCRO DO EXERCÍCIO e 230301001 – LUCROS ACUMULADOS dos anos-calendário de 2014 a 2016, não houve a constituição da reserva de incentivo relativo ao benefício fiscal do ICMS.

6 Por outro lado, no cálculo do Lucro da Exploração, a subvenção para investimento deve ser excluída do Lucro Líquido, conforme art. 19 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

7 Tendo em vista os fatos anteriormente expostos, foram realizados os ajustes de ofício, de forma a conformar os lançamentos à legislação vigente. Com os ajustes efetuados, restou um saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 3.267.365,31 (frente os R\$ 13.702.212,02 apurados), ou seja, houve uma redução indevida do IRPJ de R\$ 10.434.846,71 em decorrência da superestimação do lucro da exploração pela não exclusão do valor da subvenção para investimentos relativo ao ICMS estímulo.

Na fundamentação do Acórdão recorrido, foi consignado que, ainda que a contribuinte em sua impugnação não tenha impugnado o fato específico ligado à ausência de reserva de lucros e também à exclusão das subvenções para investimento do lucro líquido do período visando à apuração do lucro da exploração, não se poderia reconhecer procedência no seu pedido em razão, justamente porque não estava de acordo com a legislação.

Assim, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 88-98), repisando os mesmos argumentos trazidos em impugnação e, mais uma vez, sem enfrentar a principal causa do indeferimento do seu pleito: ausência da exclusão das subvenções para investimento do lucro líquido do período.

É o relatório no essencial.

## Voto

Conselheiro Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Relator.

### 1. DA ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e apresenta os demais requisitos de admissibilidade, assim dele conheço.

### 2. MÉRITO: AUSÊNCIA DE EXCLUSÃO SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO DO LUCRO LÍQUIDO

No presente caso, a discussão sobre as subvenções para investimento não diz respeito à natureza da subvenção, e se a subvenção em si poderia ser utilizada pela Recorrente. A questão está no fato de que, a Recorrente – *que alega possuir crédito presumido de ICMS pois é beneficiária da Lei do Estado do Amazonas n.º 2.826, de 29 de setembro de 2003, por estar localizada na Zona Franca de Manaus* – não cumpriu os requisitos do art. 19 do Decreto-Lei (DL) n.º 1.598/1977 e do art. 30 da Lei n.º 12.973/ 2014:

#### **DL n.º 1.598, de 1977:**

(...)

Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

(...)

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 n.º 12.973, de 2014)

#### **Lei n.º 12.973, de 2014**

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 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 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.

Assim bem diagnosticou o Acórdão recorrido em relação aos equívocos cometidos pela Recorrente, e porque a sua irresignação não era procedente:

18 A autuação gira em torno da subvenção para investimento, concedida sob a forma de crédito estímulo do ICMS, de que trata a Lei Estadual n.º 2.826, de 29 de setembro de 2003. O incentivo fiscal em comento teve reflexo nas obrigações tributárias do contribuinte, relativas ao IRPJ do ano-calendário de 2015, em dois aspectos: **(i) a receita decorrente da subvenção para investimento não foi excluída do lucro líquido**, com vistas à apuração do lucro da exploração, conforme prevê o art. 19 do Decreto-Lei (DL) n.º 1.598, de 1977, fato esse que acabou por inflar a redução do imposto, a qual é calculada com base naquela parcela do lucro; e **(ii) a impossibilidade de exclusão da subvenção para investimento do cômputo do lucro real, em virtude do descumprimento do requisito de registro em reserva de lucro**, nos termos do art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014.

19 Importante ressaltar que o auto de infração foi lavrado com o objetivo de efetuar os ajustes no cômputo da redução do imposto, em função da não exclusão da receita de subvenção do cálculo do lucro da exploração (com reflexo no saldo negativo apurado no período). Entretanto, a impugnação apresentada pelo contribuinte não aborda tal questão, tendo como foco, exclusivo, a tentativa de exclusão da subvenção para investimento da apuração do lucro real, a despeito do descumprimento do requisito de registro da parcela correspondente àquela receita em reserva de lucro.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente não impugnou e, muito menos, juntou provas ou apresentou justificativa para o fato de não ter realizado a referida exclusão acima referida. A subvenção de investimento, para não ser contabilizada na determinação do lucro real, precisa ser registrada em conta de reserva de lucro. Haverá tributação sempre que às subvenções para investimento seja dada destinação contábil diversa. Nesse sentido, há a **Solução de Consulta Cosit n.º 11, de 4 de março de 2020**:

16 Na disciplina anterior, essas subvenções tanto poderiam compor o resultado não operacional do exercício, como, alternativamente, serem registradas diretamente no patrimônio líquido, à conta de reserva de capital, desde que observados os requisitos impostos pela legislação, situação em que tais subvenções não seriam computadas na

determinação do lucro real. Pelo regramento atual, em observância ao que estipula o Pronunciamento Técnico CPC 07, as subvenções para investimento deverão sempre transitar por conta de resultado, sendo reconhecidas as receitas ao longo do período em que a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção. No entanto, respeitadas as condições, essas receitas podem, da mesma forma, ser desconsideradas na determinação do lucro real, neste caso desde que transferidas para reserva de lucros (reserva de incentivos fiscais) após a apuração do resultado do exercício.

Diante desse contexto, o Acórdão recorrido verificou que a Recorrente não cumpriu com os requisitos legais. Esse foi o fundamento do indeferimento do seu pleito:

No caso concreto, a fiscalização pontua que não houve constituição de reserva de lucros, como é possível verificar pelo razão da conta 230301001 - *Lucros Acumulados* (fls. 26 a 37). Aliás, o próprio contribuinte reconhece essa realidade quanto diz:

(...)

*Com efeito, o montante recebido deverá ser considerado subvenção se servir de auxílio para aplicação específica em bens e direitos concernentes a um interesse público de investimento regional, ou seja, se destinada a viabilizar um empreendimento de interesse público. Se isso ocorrer, mas houver falha na contabilização dos benefícios, isso, por si só, não o descaracteriza como subvenção para investimento.*

(...)

Importa também ressaltar que, por força dos arts. 99 do RICARF/2023, esta Turma está *subordinada* aos precedentes vinculantes exarados pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal dentro das suas respectivas competências. Assim, não há como se afastar a aplicação da tese firmada em sede de Recurso Especial Repetitivo no Tema indexado sob o n.º 1182 do STJ, que assim definiu a questão jurídica em julgamento:

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.

Dessa forma, como não foi impugnado esse fundamento do Acórdão em sede de Recurso Voluntário, entendo que não há qualquer reparo ao que foi decidido.

Ante o exposto, **nego provimento** ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó