



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10340.720945/2024-20</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1302-007.647 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	HELIX SEMENTES E BIOTECNOLOGIA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2019, 2020, 2021, 2022

**IRPJ E CSLL. INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS (ISENÇÕES E REDUÇÕES DE BASE). SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. ART. 30 DA LEI Nº 12.973/2014 (LC Nº 160/2017, §§ 4º E 5º). EXCLUSÃO DAS BASES DE CÁLCULO. REQUISITO RESTRITO À CONSTITUIÇÃO EM RESERVA DE LUCROS. TEMA 1.182/STJ. PARECER NORMATIVO CST 112/1978. INAPLICABILIDADE. MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS. CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 105 (ANALOGIA).**

Constatadas exclusões de valores contabilizados como subvenções para investimento, lastreadas em benefícios fiscais de ICMS (isenções e reduções de base) fruídos entre 2019 e 2022, e demonstrado o atendimento ao único requisito subsistente do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 (registro em reserva de lucros), é de se reconhecer a natureza de subvenção para investimento e a consequente não inclusão nas bases do IRPJ e da CSLL, vedada a exigência de contrapartidas não previstas em lei (LC nº 160/2017; Tema 1.182/STJ). Afastam-se as multas isoladas sobre estimativas, por indevida cumulação com multa de ofício e diante da controvérsia jurídica qualificada. Recurso voluntário provido para cancelar integralmente os lançamentos.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, e Sérgio Magalhães Lima, que votaram para negar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os

Conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior, Henrique Nimer Chamas, e Sérgio Magalhães Lima. Julgamento se iniciou em outubro de 2025, com pedido de vista do Conselheiro Sérgio Magalhães Lima após a leitura do relatório pela Conselheira relatora.

*Assinado Digitalmente*

**Natália Uchôa Brandão** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Sérgio Magalhães Lima** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Helix Sementes e Biotecnologia Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 04.XXX.XXX/0001-01, contra o Acórdão nº 106-048.510, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento da 6ª Região Fiscal (DRJ06), que julgou improcedente a impugnação apresentada em face dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL.

A autuação fiscal teve origem no **Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF)** nº 0900100.2024.00023-8, instaurado em 27/02/2024 e encerrado em 2 de abril do mesmo ano, conforme Termo de Encerramento de Ação Fiscal. A fiscalização foi conduzida pela DRF Blumenau tendo como escopo a verificação da regularidade das apurações do IRPJ e da CSLL referentes aos anos-calendário de 2019 a 2022, declarados pela contribuinte com base no Lucro Real Anual.

Conforme descrito no **Relatório Fiscal**, a ação fiscal identificou, em síntese, duas infrações principais: (i) exclusão indevida, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de valores contabilizados como **subvenções para investimento**; e (ii) insuficiência de recolhimento das **estimativas mensais** desses tributos, ensejando a aplicação de **multa isolada**. As apurações indicaram que a contribuinte realizou, ao longo dos anos de 2019 a 2022, exclusões a título de “Doações e Subvenções para Investimento” nos montantes de R\$ 27.146.410,11, R\$ 37.467.647,30, R\$ 63.896.937,42 e R\$ 82.573.454,79, totalizando R\$ 211.084.449,62.

Essas exclusões tiveram como fundamento benefícios fiscais de ICMS, notadamente isenções e reduções de base de cálculo, concedidos pelos Estados da Bahia, Goiás, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraná, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo, com base no Convênio

CONFAZ nº 100/1997. A fiscalização, contudo, concluiu que tais benefícios não poderiam ser tratados como subvenção para investimento, uma vez que não houve comprovação de que fossem concedidos como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos, tampouco foram formalizados atos concessivos específicos (tais como protocolo de intenções ou termos de acordo) entre os entes federados e a contribuinte.

Além disso, verificou-se que os lançamentos contábeis relativos às subvenções foram efetuados mediante partidas dobradas entre contas de resultado, “Receita de Subvenção - Investimentos - ICMS” e “Despesa Subvenção ICMS”, o que teria gerado impacto nulo sobre o resultado contábil da empresa. Para a fiscalização, tal procedimento configurou artifício contábil indevido, visto que a receita reconhecida não representava efetivo ingresso de recursos, de modo que não haveria o que excluir do lucro líquido para fins de apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

Com base nessas constatações, foram lavrados dois Autos de Infração: o primeiro, relativo ao IRPJ, exigindo crédito tributário de R\$ 35.612.302,29; e o segundo, referente à CSLL, no valor total de R\$ 12.901.191,43. O crédito tributário total consolidado perfaz R\$ 48.513.493,72, conforme consignado no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal.

A contribuinte apresentou **Impugnação** em 25/04/2024, arguindo, preliminarmente, a ausência de concomitância entre o processo administrativo e o Mandado de Segurança nº 5001732-09.2023.4.03.6109, em trâmite na 1ª Vara Federal de Piracicaba/SP, sustentando que a ação judicial tratava apenas da constitucionalidade da inclusão de benefícios fiscais estaduais na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem identidade de objeto com a autuação. Alegou, ainda, a nulidade do Auto de Infração, por ausência de motivação e por não ter havido análise individualizada dos benefícios estaduais que fundamentaram as exclusões.

No mérito, defendeu a legitimidade das exclusões, sob o argumento de que, após a Lei Complementar nº 160/2017, todos os benefícios fiscais de ICMS são considerados subvenções para investimento, sendo vedada a exigência de outros requisitos não previstos em lei, bastando a constituição de reserva de lucros. Por fim, quanto à multa isolada, sustentou sua indevida cumulação com a multa de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 105, e sua inaplicabilidade temporal, visto que o lançamento ocorreu após o encerramento dos exercícios correspondentes.

A **DRJ06**, em sessão de julgamento de 25/11/2024, afastou a alegação de concomitância, reconhecendo a possibilidade de apreciação da matéria na via administrativa, por não haver identidade entre o mandado de segurança e a autuação fiscal. No mérito, porém, **negou provimento à impugnação**, entendendo que a contribuinte não comprovou o cumprimento dos requisitos legais para o enquadramento dos benefícios como subvenções para investimento, especialmente quanto à demonstração de que foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Segundo a decisão recorrida, a ausência de contrapartida e a natureza difusa dos benefícios de isenção e redução de base de cálculo de ICMS impediriam o seu enquadramento

como subvenção, não sendo aplicável a esses casos o mesmo tratamento conferido aos créditos presumidos de ICMS. A DRJ também manteve a exigência das multas isoladas, ao entender que elas possuem hipóteses de incidência distintas da multa de ofício, podendo ser cobradas cumulativamente.

Assim restou ementado o acórdão recorrido:

**PROCESSO 10340.720945/2024-20**

ACÓRDÃO 106-048.510 – 4ª TURMA/DRJ06

SESSÃO DE 25 de novembro de 2024

INTERESSADO HELIX SEMENTES E BIOTECNOLOGIA LTDA

CNPJ/CPF 04.365.017/0001-01

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 31/12/2019 a 31/12/2022

INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. AUSÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA JUDICIAL ADMINISTRATIVA.

Na ausência de concomitância entre o processo judicial e o administrativo sobre a mesma matéria, cabível apreciação da impugnação apresentada.

INCENTIVOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

A partir da Lei Complementar 160/2017, benefícios fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei 12.973/2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real, desde que concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos e sejam registradas em reserva de lucros. Não havendo lucro obtido pela subvenção não há exclusões a serem feitas.

**BENEFÍCIOS FISCAIS**

Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS de redução de alíquota e isenção das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não sendo aplicável a eles o tratamento dado ao crédito presumido de ICMS.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO NA APURAÇÃO ANUAL.

A multa de ofício, exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada, por falta de recolhimento das antecipações

mensais, têm hipóteses de incidência distintas, podendo ser exigidas cumulativamente, inclusive após o encerramento do exercício.

Inaplicável a Súmula Carf nº 105, visto que a multa isolada foi exigida após as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Período de apuração: 31/12/2019 a 31/12/2022

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. EXTENSÃO LEGAL.

Estende-se a glosa de despesas indedutíveis à base de cálculo da CSLL por conta do disposto no artigo 57 da Lei nº8.981, de 1995.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** e reiterou as teses de nulidade do lançamento por ausência de motivação e de análise individualizada dos benefícios fiscais; defendeu, no mérito, a legalidade das exclusões realizadas, com base no art. 30, §§ 4º e 5º, da Lei nº 12.973/2014, e na Lei Complementar nº 160/2017, sustentando que todos os incentivos e benefícios fiscais de ICMS, devidamente registrados em reserva de lucros, são considerados subvenções para investimento, independentemente de comprovação de contrapartida.

Requeru, subsidiariamente, a exclusão da multa isolada, por incompatibilidade com a multa de ofício e por indevida aplicação após o encerramento dos exercícios fiscais.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

### I - Da tempestividade e da Admissibilidade

O Recurso Voluntário interposto pela Contribuinte é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade previstos nos artigos 33 e 41 do Decreto nº 70.235/1972.

Consta dos autos que a ciência do Acórdão nº 106-048.510, proferido pela 4ª Turma da DRJ06, ocorreu em 04/12/2024 (fl. 1.785), e que o Recurso Voluntário foi protocolado em 03/01/2025 (fl. 1.797), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do referido decreto. Verifica-se, ainda, que o signatário do recurso possui poderes para representar a contribuinte nos autos, conforme instrumento de mandato juntado às fls. 1.796 e seguintes.

Dessa forma, estando presentes os pressupostos de tempestividade, legitimidade e regularidade de representação, conheço do Recurso Voluntário.

## II - Preliminares

A contribuinte suscita, inicialmente, a nulidade do Auto de Infração por ausência de motivação e falta de análise individualizada dos benefícios fiscais estaduais que fundamentaram as exclusões tratadas como subvenções para investimento. Alega violação aos arts. 9º<sup>1</sup> e 10º<sup>2</sup> do Decreto nº 70.235/1972, aos arts. 2º<sup>3</sup> e 50º<sup>4</sup> da Lei nº 9.784/1999 e aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa.

A DRJ entendeu como segue:

Ocorre que, conforme informado no Relatório Fiscal, consta como possível prejudicial de mérito, que a impugnante impetrou o Mandado de Segurança nº 5001732-09.2023.4.03.6109, que tramita na Justiça Federal de São Paulo – 1ª vara Federal de Piracicaba, cujo objeto da ação seria a discussão da exigibilidade dos requisitos contidos no art. 30 da Lei 12.973/2014. Nas palavras do auditor:

<sup>1</sup> **Art. 9º** A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

<sup>2</sup> **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.

<sup>3</sup> **Art. 2º** A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

<sup>4</sup> **Art. 50.** Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

*“[...]A petição inicial, cuja cópia está acostada ao processo juntamente com a resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 01, assim delimitou o objeto da ação (grifos no original):*

*[...]*

*e) Seja CONCEDIDA A SEGURANÇA para fins de determinar que a d. Autoridade Coatora se abstenha de exigir que a Impetrante inclua na base de cálculo do IRPJ, respectivo adicional e da CSLL, o valor dos benefícios e incentivos fiscais de ICMS que possui, tais como de redução de base de cálculo e isenção, concedidos pelos Estados da Federação e recebidos pela Impetrante (à exceção do crédito presumido), independentemente de qualquer condição exigida pela legislação tributária, exclusivamente em razão do entendimento fixado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR e seguida pelos Tribunais Pátrios, uma vez que não pode a União Federal retirar, por via oblíqua, o benefício fiscal concedido pelos Estado da Federação, no exercício de sua competência, em clara afronta ao princípio do pacto federativo e à uniformidade da tributação federal;*

*[...]*

*Vê-se que a discussão tem por objeto a exigibilidade dos requisitos contidos nº art. 30 da Lei 12.973/2014, uma vez que a impetrante requereu a possibilidade de incluir “na base de cálculo do IRPJ, respectivo adicional e da CSLL, o valor dos benefícios e incentivos fiscais de ICMS que possui, tais como de redução de base de cálculo e isenção, concedidos pelos Estados da Federação e recebidos pela Impetrante (à exceção do crédito presumido), independentemente de qualquer condição exigida pela legislação tributária”.*

*Ou seja, o objeto do mandado de segurança abarca temas que são fundamentos da autuação aqui relatada. Desta feita, s.m.j., entendemos pela opção da CONTRIBUINTE pela via judicial no que se refere a infração aqui relatada, atinente às subvenções para investimentos, afastando assim o direito de impugnação na via administrativa desta matéria.”*

A impugnante, por sua vez, defende a ausência de concomitância de esferas, argumentando que a ação judicial se fundamenta no pacto federativo e conceito de renda, já a discussão na esfera administrativa é de outra natureza, relacionada à legalidade do enquadramento dos benefícios fiscais de ICMS como subvenções para investimento, com base nº artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 e suas alterações pela Lei Complementar nº 160/2017. Informa que a causa de pedir e pedido são distintos nas discussões administrativa e judicial. Esclarece que a medida judicial aborda a legalidade e a constitucionalidade da inclusão dos benefícios fiscais do ICMS - concedidos pelos Estados - na base de cálculo do IRPJ/CSLL. Já os autos de infração discutidos no presente processo administrativo, envolvem a observância da legislação vigente, à medida que aponta que teria ocorrido a indevida

classificação dos benefícios fiscais como subvenção, bem como a suposta falta de contrapartidas para a fruição daqueles benefícios fiscais.

Diante desses pontos, passo à análise da questão.

Vigora no Brasil o princípio da unicidade de jurisdição, previsto no artigo 5º, XXXV, da Constituição da República, concedendo exclusividade ao Poder Judiciário a prestação jurisdicional.

[...]

A concomitância de processos, nas esferas administrativa e judicial, impossibilita a discussão simultânea de uma mesma matéria nestes dois âmbitos, pois a propositura de ação judicial, com o mesmo objeto do processo administrativo, importa renúncia às instâncias administrativas, tal como previsto no parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80, c/c o Decreto nº 7.574/2011, artigo 87:

*“Lei nº 6.830/80 Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.*

*Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.*

[...]

*Decreto nº 7.574/2011 Art. 87. A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas (Lei nº 6.830, de 1980, art. 38, parágrafo único).*

*Parágrafo único. O curso do processo administrativo, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada.”*

Ao analisarmos detidamente a peça judicial anexa entre as fls. 147 a 169, tem-se que os argumentos apresentados ali dizem respeito a violação ao pacto federativo, da uniformidade da tributação federal, bem como do conceito de renda, citando jurisprudência dos tribunais para corroborar o alegado, conforme se verifica do trecho copiado abaixo:

*“Dessa forma, resta clara a impossibilidade de inclusão da parcela relativa aos benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados na base de cálculo do IRPJ, respectivo adicional e da CSLL, tendo em vista a inexistência de correlação entre a classificação de incentivo fiscal com a base de cálculo dos tributos em destaque, por se tratarem de uma renúncia fiscal feita pelos Estados membros, no exercício de sua competência, em clara afronta ao princípio do pacto federativo e à uniformidade da tributação federal, consoante a tese fixada pelo STJ e seguida pelos Tribunais Pátrios.”*

Já a autuação fiscal baseia-se na alegação de que a contribuinte excluiu indevidamente os incentivos fiscais da base de cálculo, sem cumprir os requisitos legais estabelecidos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 e na Lei Complementar nº 160/2017. Por sua vez, a impugnação do auto de infração discute, em síntese, sobre os requisitos legais que devem ser adimplidos para possibilitar a exclusão do benefício fiscal de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A contribuinte defende que cumpriu os requisitos legais, possibilitando a exclusão pleiteada.

Verifica-se, portanto, que não há coincidência entre os objetos no âmbito judicial e administrativo, cabendo a apreciação da impugnação apresentada.

Concordo com o posicionamento da DRJ, de que não há coincidência entre os objetos no âmbito judicial e administrativo, não sendo aplicável, no caso os termos da Súmula CARF n. 01.

Por fim, a análise dos autos demonstra que o lançamento foi regularmente formalizado, contendo a descrição dos fatos, o enquadramento legal, os períodos fiscalizados, a metodologia de apuração e os demonstrativos de cálculo. Ainda que a autoridade fiscal tenha adotado fundamentos genéricos quanto à natureza dos benefícios fiscais, a narrativa dos autos é suficiente para possibilitar o pleno exercício da defesa. Assim, não há nulidade a ser reconhecida.

Superada a preliminar, passa-se ao exame do mérito.

### III - Mérito

No mérito, discute-se a legitimidade das exclusões efetuadas pela contribuinte, a título de subvenções para investimento, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas aos anos-calendário de 2019 a 2022.

A contribuinte sustenta que, com o advento da Lei Complementar nº 160/2017<sup>5</sup>, todos os benefícios fiscais de ICMS foram automaticamente qualificados como subvenções para investimento, bastando, para sua exclusão, o registro dos valores em reserva de lucros, vedada a exigência de outras condições.

A fiscalização e a DRJ, por outro lado, entenderam que os benefícios usufruídos (isenções e reduções de base de cálculo) não configuram subvenções para investimento, por inexistir ato concessivo que demonstre estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico, conforme exigência do caput do art. 30<sup>6</sup> da Lei nº 12.973/2014.

<sup>5</sup> Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

<sup>6</sup> **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: [...]

Da análise dos autos, verifica-se que os benefícios utilizados pela contribuinte decorrem do Convênio CONFAZ nº 100/1997, o qual concede isenção e redução de base de cálculo de ICMS de forma geral e impessoal, sem exigência de contrapartida ou comprovação de destinação específica dos recursos.

Pois bem.

Após a edição da Lei Complementar nº 160/2017, que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30<sup>7</sup> da Lei nº 12.973/2014, consolidou-se o entendimento de que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155<sup>8</sup> da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas.

A norma, de caráter complementar, conferiu tratamento uniforme e abrangente a todos os benefícios de ICMS, afastando a interpretação restritiva anteriormente sustentada pelo Parecer Normativo CST nº 112/1978<sup>9</sup>, que condicionava a exclusão à demonstração de nexo direto entre o incentivo e investimentos específicos em ativo imobilizado.

Esse novo regime jurídico foi objeto de interpretação vinculante pelo **Superior Tribunal de Justiça**, em sede de recursos repetitivos (**Tema nº 1.182**), oportunidade em que a Corte fixou as seguintes teses (REsp nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves):

1. 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

<sup>7</sup> § 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.

<sup>8</sup> **Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

<sup>9</sup> As Subvenções Correntes para Custeio ou Operação integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as Subvenções para Investimento, o resultado não operacional. Subvenções para Investimento são aquelas que apresentam características específicas, realçadas no presente Parecer. As Isenções ou Reduções de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características exigidas para tal. As Subvenções para Investimento, se registradas como reservas de capital, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva. As Isenções, Reduções ou Deduções do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento. Aplica-se, a todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real, o disposto no art. 38, § 2º do Decreto-lei nº 1.598/77. As contas do ativo permanente e respectivas depreciação, amortização ou exaustão, que registrem bens oriundos de Subvenções, são corrigidas monetariamente.

previstos em lei (art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e art. 30 da Lei nº 12.973/2014).

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS 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.

No âmbito administrativo, a matéria foi igualmente pacificada pela jurisprudência da Câmara Superior do CARF. O Acórdão nº 9101-006.891, julgado em 04/04/2024, firmou orientação de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 deve restringir-se à constituição de reserva de lucros, sendo indevida a exigência de comprovação de estímulo à expansão de empreendimentos:

**Processo 10600.720042/2014-69**

1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Data da sessão: Tue Apr 02 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Fri May 10 00:00:00 UTC 2024

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 REsps 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.

Esse entendimento vem sendo reiteradamente aplicado pelas Turmas Ordinárias da 1ª Seção. No Acórdão nº 1302-007.267 (Processo nº 15746.720284/2023-11, LG Electronics do Brasil Ltda.), julgado em 09/10/2024, a 3ª Câmara concluiu pela procedência do recurso voluntário:

**PROCESSO 15746.720284/2023-11**

ACÓRDÃO 1302-007.267 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 9 de outubro de 2024

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE LG ELECTRONICS DO BRASIL LTDA

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2019

REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do Auto de Infração que foi formalizado sob a estrita observância de requisitos exigidos pela legislação processual administrativa.

INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. REQUISITO PARA EXCLUSÃO. CONSTITUIÇÃO DE RESERVAS DE INCENTIVOS (RESERVA DE LUCROS).

A aferição de cumprimento de requisitos para exclusão de receitas de Subvenções de Investimentos relacionadas com Incentivos Fiscais de ICMS (Crédito Presumido) deve-se restringir à constituição de Reservas de Incentivos (Reserva de Lucros).

De modo análogo, o Acórdão nº 1302-007.371 (Processo nº 11516.720633/2013-77, IZE Brasil Comércio Exterior Ltda.), de minha relatoria e julgado em 20/02/2025, reafirmou a aplicação do EREsp nº 1.517.492/PR e do Tema 1182/STJ, reconhecendo a não tributação dos créditos presumidos de ICMS e a inviabilidade de exigência de contrapartida, com consequente cancelamento integral do lançamento:

**PROCESSO 11516.720633/2013-77**

ACÓRDÃO 1302-007.371 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 20 de fevereiro de 2025

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE IZE BRASIL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA - EPP

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

IRPJ E CSLL. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. INCENTIVO FISCAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

Os créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina no âmbito do Programa Pró-Emprego configuram subvenção para investimento, conforme entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1182. Tais valores não integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que não representam acréscimo patrimonial sujeito à tributação.

COISA JULGADA. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. ALCANCE SOBRE A CONTRIBUINTE. CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO.

A decisão judicial proferida no Mandado de Segurança Coletivo nº 5012860-39.2014.404.7200/SC, transitada em julgado, assegurou às empresas representadas pelo sindicato impetrante o direito de excluir os créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A contribuinte, domiciliada na circunscrição abrangida pela decisão, está protegida pela coisa julgada, o que impede a exigência dos tributos e impõe o cancelamento do lançamento fiscal.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. AUTO DE INFRAÇÃO CANCELADO.

Ainda que o Acórdão nº 1302-007.237 (Processo nº 11065.721881/2011-29, Full Gauge-Eleto-Controles Ltda.), de 16/08/2024, tenha negado provimento ao recurso, tratava-se de exercício anterior à LC 160/2017, e o próprio voto reconheceu que, após a nova lei e a decisão do STJ, a verificação do art. 30 restringe-se à reserva de lucros, não mais à comprovação de estímulo econômico:

**PROCESSO 11065.721881/2011-29**

ACÓRDÃO 1302-007.237 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 16 de agosto de 2024

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE FULL GAUGE-ELETO-CONTROLES LTDA

RECORRIDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004

INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. 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.

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.

No caso concreto, a contribuinte comprovou que os valores excluídos foram devidamente registrados em conta de reserva de lucros - incentivos fiscais, conforme documentação contábil acostada na impugnação (fls. 1.555/1.560), não havendo indício de destinação diversa. A autoridade fiscal tampouco apontou desvio de finalidade ou ausência desse registro, questão que sequer foi suscitada na autuação ou no Acórdão recorrido, limitando-se o Fisco a alegar ausência de “contrapartida” (fl. 1.395).

Dessa forma, resta atendido o único requisito subsistente do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, razão pela qual deve ser reconhecida a **legitimidade das exclusões** efetuadas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Deixo, portanto, de analisar os demais pontos arguidos, pelo cancelamento integral do auto.

## CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para negar as preliminares arguida e, no mérito, reconhece-se que a contribuinte atendeu às exigências legais e que o lançamento contrariou o entendimento consolidado do STJ e do CARF, razão pela qual deve ser julgado procedente o Recurso Voluntário, para cancelar integralmente os Autos de Infração de IRPJ e CSLL.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Natália Uchôa Brandão**

**DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro **Sérgio Magalhães Lima**

A controvérsia central dos autos reside em definir se os benefícios fiscais de ICMS, na modalidade de isenção, redução de base de cálculo e diferimento, podem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tratando-os como subvenção para investimento.

A matéria encontra-se disciplinada, fundamentalmente, pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e pela tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema Repetitivo 1.182. O art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 160/2017, estabelece:

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.

(...)<sup>4º</sup> 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.

Por sua vez, o STJ, ao interpretar o dispositivo no Tema 1.182, fixou a seguinte tese:

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 CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico .

Da análise conjunta dos dispositivos legais e da jurisprudência, surgem três interpretações possíveis sobre a matéria.

## **2. A Primeira Interpretação - Literal e Automatizada**

A Primeira Interpretação, defendida pelo contribuinte, sustenta que bastaria o registro em reserva de lucros para que qualquer benefício fiscal de ICMS fosse considerado subvenção de investimento, permitindo a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Essa interpretação, contudo, não se sustenta por múltiplas razões.

O principal óbice a essa tese reside na natureza dos benefícios de isenção, redução de base de cálculo e diferimento de que tratam os presentes autos. Tais benefícios, em regra, na forma como foram dispostos são considerados "benefícios negativos", pois não representam um ingresso de recursos no caixa da empresa, mas sim uma desoneração, uma abstenção de cobrança por parte do Estado. Não há, portanto, um acréscimo patrimonial, uma receita a ser registrada na contabilidade.

A isenção quando resulta de uma norma geral, sem benefício direcionado ao contribuinte de direito, por exemplo, não gera um fluxo de caixa positivo. Diferentemente são os benefícios positivos tal como o crédito presumido, que é um valor efetivamente creditado ao contribuinte e que pode ser utilizado para compensar débitos tributários.

Para contornar essa dificuldade intransponível, os defensores dessa tese se valem de uma ficção contábil, que aqui denomino de "registro contábil *reborn*", que consiste em lançar uma despesa e uma receita fictícias de mesmo valor, que se anulam no resultado, apenas para criar uma "receita de subvenção" a ser excluída no LALUR. Tal prática, como bem apontado pela fiscalização, é artificial e desprovida de substância econômica, visando unicamente à supressão de tributos.

A contabilidade deve refletir a realidade econômica da empresa, e não criar fatos inexistentes para gerar benefícios fiscais. Quando a empresa lança uma receita fictícia de subvenção e, simultaneamente, uma despesa de mesmo valor, o resultado contábil não é afetado. Trata-se de um lançamento que não altera o patrimônio da empresa. Posteriormente, na apuração do Lucro Real, a empresa exclui essa receita fictícia, reduzindo a base de cálculo dos tributos devidos. Esse procedimento é uma fraude contábil, pois utiliza registros que não correspondem a fatos econômicos reais.

Ademais, o item 3 da tese do Tema 1.182/STJ é clara ao afirmar que a Receita Federal pode efetuar o lançamento se for verificado que "os valores oriundos do benefício fiscal" foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento. Ora, se não há "valores oriundos do benefício fiscal", como no caso dos benefícios negativos, não há o que ser fiscalizado quanto à sua destinação.

A própria redação da tese pressupõe a existência de um benefício "positivo", que gere um recurso a ser aplicado. Se a empresa não recebeu valores, não há como verificar se foram utilizados para fins diversos. A tese 3 contempla um cenário em que há um benefício tangível, um recurso que pode ser desviado de sua finalidade. No caso de benefícios negativos, esse cenário não existe.

Outro aspecto relevante é o efeito cumulativo da isenção (benefício negativo) no lucro real, em comparação ao não impacto para o Fisco estadual. A isenção sem destaque na nota fiscal não gera crédito para a fase seguinte da cadeia de produção, e, portanto, o Estado recupera o valor ao final, exceto na venda a consumidor final. Contudo, se todos os agentes da cadeia não destacarem o ICMS na nota fiscal, haverá um efeito cumulativo no lucro real, beneficiando indevidamente o contribuinte que se utiliza da ficção contábil.

Esse efeito cumulativo demonstra que a interpretação do contribuinte não apenas é artificial, mas também prejudicial ao erário, pois permite que um benefício concedido pelo Estado (a isenção) seja multiplicado através de lançamentos fictícios, gerando uma economia tributária federal desproporcional.

## **2.2. A Segunda Interpretação: Limitações e Aparente Incompatibilidade com a Jurisprudência**

A Segunda Interpretação sugere que seria necessário analisar a lei estadual que concede o benefício para verificar se há a exigência de contrapartidas relacionadas à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Parte-se da premissa de que, embora o § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 disponha que os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relacionados ao ICMS são considerados subvenções para investimento, essa qualificação depende de uma interpretação sistemática. Ou seja, tais benefícios só devem ser tratados como subvenção para investimento se a legislação estadual que os concede os vincular expressamente ao estímulo à implantação ou à expansão de atividade econômica.

Esse entendimento decorre da essência ontológica do conceito de subvenção para investimento: não se pode atribuir existência jurídica a uma destinação que, de fato, não se verifica. Em outras palavras, não é admissível considerar como incentivo ao investimento aquilo que não foi concebido com essa finalidade.

Assim, impõe-se verificar se a legislação estadual instituidora do benefício estabelece condições que caracterizem o estímulo ao investimento, como exige o caput do art. 30

da Lei nº 12.973/2014, ao dispor que se trata de subvenções “concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos”.

Portanto, ainda que se admita que o § 4º deva ser lido como uma regra de abrangência ampla, essa amplitude não pode prescindir da finalidade prevista no caput. A interpretação sistemática conduz à conclusão de que apenas serão consideradas subvenções para investimento as isenções de ICMS

Essa interpretação, embora busque preservar a finalidade da subvenção para investimento, apresenta problemas quanto à interpretação do item 2 da tese do Tema 1.182/STJ. Ela é explícita ao afirmar que "Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos".

Isso, por um lado, pode significar que não se pode exigir que a lei estadual preveja essa finalidade específica como condição para a exclusão, muito embora pode significar também, ao contrário, que a demonstração possa ser utilizada como uma habilitação prévia para serem computadas na base de cálculo do lucro real, o que criaria uma camada adicional de complexidade, obrigando a Receita Federal a analisar cada lei estadual concedente do benefício para determinar sua finalidade. Isso realmente seria impraticável e contradiz a simplificação pretendida pela Lei Complementar nº 160/2017.

Em outras palavras, embora seja coerente tal raciocínio, nada obsta que essa demonstração pudesse ser exigida em procedimento fiscal, o que se coadunaria com a tese 3, que em seu final dispõe que “não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico”.

Note-se que esse é exatamente o caso: em procedimento fiscal exigiu-se a prova de que a concessão foi dada como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Contudo, fica a oposição dos defensores da primeira interpretação no sentido de que a Receita Federal ficaria limitada, mesmo em procedimento fiscal, apenas para examinar se “os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico”, tornando letra morta a expressão do caput do artigo 30 da Lei 12.973/2014 “concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, já que não poderia ser examinada em nenhum momento.

Por fim, essa segunda interpretação levanta uma dificuldade: ao seguir estritamente os argumentos ora expostos, isenções, reduções de base de cálculo ou diferimentos não poderiam ser considerados na apuração do lucro real, ao contrário do que sugerem o artigo 30 da Lei 12.973/2014 e a tese fixada pelo STJ.

Resta, portanto, a terceira interpretação, que se mostra plural e mais consentânea com o ordenamento jurídico.

### 2.3. A Terceira Interpretação: Benefícios Positivos e Acréscimo Patrimonial

Essa interpretação condiciona a exclusão do benefício fiscal da base de cálculo do IRPJ e da CSLL à existência de um benefício positivo, ou seja, um efetivo acréscimo patrimonial para a empresa. Não se trata de exigir que a lei estadual preveja o benefício como estímulo ao investimento, mas sim de verificar se a natureza do benefício concedido gera, de fato, uma receita para o contribuinte.

Embora o ICMS não componha a receita bruta da empresa (conforme RE 574.706/PR), a dispensa de seu pagamento, quando devidamente configurada como um benefício positivo, pode gerar uma receita de outra natureza. É o caso, por exemplo, de um crédito presumido, que é um valor efetivamente creditado ao contribuinte e que pode ser utilizado para compensar débitos tributários ou, em determinadas circunstâncias, ser restituído.

No caso da isenção, a questão é mais complexa, mas não impossível de ser resolvida. Conforme leciona o professor Sergio André Rocha no artigo "Afiml, isenções tributárias são 'grandezas negativas'?"<sup>10</sup>, a isenção pode ser entendida, sob a ótica do Código Tributário Nacional (CTN), como uma "dispensa legal do pagamento do tributo".

Se a isenção é uma dispensa de pagamento devido, é possível que a empresa destaque o ICMS na nota fiscal, arrecadando o valor correspondente (o que seria uma receita), e, posteriormente, utilize esse valor como receita, registrando-o em reserva de lucros, desde que a norma isentiva assim preveja, o que me parece factível se a isenção for prevista em contrato, como "decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão" (art. 176, CTN). Nesse caso, haveria um benefício positivo, um acréscimo patrimonial real, e não uma ficção contábil.

Essa interpretação é coerente com o item 2 da tese do Tema 1.182/STJ (que não exige demonstração de estímulo à implantação ou expansão) e com o item 3 (que pressupõe a existência de "valores oriundos do benefício fiscal").

No presente caso, o contribuinte não demonstrou que os benefícios de isenção, redução de base de cálculo e diferimento geraram um benefício positivo. Ao contrário, utilizou-se de um artifício contábil para simular uma receita inexistente, o que descaracteriza por completo a subvenção para investimento e impede a exclusão dos valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A fiscalização constatou que o contribuinte promoveu lançamentos contábeis que se anulavam entre si, sem qualquer efeito sobre o resultado contábil, mas que, na sequência, foram utilizados para fins de exclusão do lucro real. Com isso, o contribuinte reduziu artificialmente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, valendo-se de uma suposta receita que, na

---

<sup>10</sup> Rocha, Sergio André. Tributação, finanças públicas e desenvolvimento (ensaios); organizado por Marco Lívio Gomes e Sergio André Rocha. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023. Ver também no link: <https://www.conjur.com.br/2023-jun-05/justica-tributaria-afiml-isencoes-tributarias-sao-grandezas-negativas/>

prática, jamais impactou o lucro líquido. Tal conduta configura, a meu ver, simulação de fato econômico inexistente, pois cria registros contábeis desvinculados da realidade com o único propósito de reduzir a carga tributária. Nessa hipótese, a aplicação da multa qualificada encontra respaldo no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, que prevê a exasperação da penalidade nos casos de fraude ou simulação. Assim, caso a penalidade tivesse sido lançada como qualificada, haveria base jurídica para sua manutenção.

Ainda que se admitisse, em tese, uma situação em que a empresa incorporasse ao preço de seus produtos o valor correspondente ao ICMS anteriormente devido, de modo que isso configurasse um incremento efetivo da base econômica (um real acréscimo de receita), entendo que também não seria possível a exclusão efetuada nas bases do IRPJ e da CSLL. Nesse cenário, a contabilização da “receita” de subvenção, depois excluída dessas bases, poderia ser interpretada como um esforço para refletir a verdade dos fatos e não para ocultá-la, sendo possível enxergar nessa mecânica contábil uma mera atipicidade, e não uma simulação. No entanto, mesmo nessa hipótese, essa exclusão seria indevida diante da dificuldade de comprovação da dinâmica de valoração de preços. Ressalte-se, sobretudo, que tal situação não foi sequer demonstrada nos autos.

A terceira interpretação, que muito se aproxima da segunda, se mostra a mais factível por aliar coerência jurídica, praticabilidade e proteção ao interesse público. Ela está em conformidade com os itens 2 e 3 firmados pelo STJ no Tema 1.182, ao não exigir prova prévia da destinação à implantação ou expansão de empreendimentos, mas pressupor que haja efetivos “valores oriundos do benefício fiscal”. Em outras palavras, que haja efetivo acréscimo patrimonial para que os valores dele oriundos possam ser destinados à reserva de lucros. Além disso, fundamenta-se em princípios sólidos do Direito Tributário, reconhecendo a isenção como uma dispensa legal do pagamento do tributo, conforme doutrina baseada nas palavras do próprio Código Tributário Nacional.

Do ponto de vista prático, essa leitura permite que a Receita Federal fiscalize a existência concreta de um benefício econômico, sem exigir especificamente a análise minuciosa de cada norma estadual. Evita-se, assim, a admissão de receitas fictícias criadas unicamente para fins de dedução fiscal, assegurando maior aderência à realidade econômica da empresa e resguardando a arrecadação federal contra planejamentos abusivos. Trata-se, portanto, de uma interpretação que harmoniza legalidade, efetividade e responsabilidade fiscal.

Pelo exposto, fica claro que o contribuinte não pode excluir benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando estes não geram um acréscimo patrimonial efetivo. A utilização de lançamentos contábeis fictícios para simular uma receita de subvenção não encontra amparo em fatos contábeis concretamente existentes, bem como na legislação tributária.

A Terceira Interpretação, que condiciona a exclusão da receita de subvenção à existência de um benefício positivo, é a mais consentânea com o ordenamento jurídico, a jurisprudência do STJ e a realidade econômica das operações.

#### CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, para manter integralmente as exigências tributárias.

*Assinado Digitalmente*

**Sérgio Magalhães Lima**

#### DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**

Redijo essa declaração de voto com o intuito de expressar a minha interpretação sobre o tema das subvenções para investimentos, sobretudo, com relação ao Tema nº 1.182 do STJ e o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, considerando as particularidades do caso concreto.

O Tema nº 1.182 do STJ firmou o seguinte precedente:

##### **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 CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Já o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, com a redação adicionada pela Lei Complementar nº 160/2017 tinha a seguinte redação:

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 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.

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

Primeiro, o item 1 do Tema nº 1.182 do STJ confirmou o *caput* do artigo supracitado, para determinar que os benefícios fiscais negativos, leia-se *“redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros”* são passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando cumpridos os requisitos normativos. A chancela do precedente judicial se deu em razão de o *caput* da norma prever *“inclusive mediante isenção ou redução de impostos”*. Nesse ponto, não há dúvidas quanto à possibilidade de exclusão dos benefícios fiscais negativos como subvenções para investimentos, desde que cumpridos os requisitos do artigo 30 acima colacionado.

O segundo ponto é que o precedente judicial determinou que *“não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”*. Tal trecho da tese firmada pelo STJ torna irrelevante as previsões dos contratos, convênios ou leis que instituem os benefícios fiscais sujeitos às regras do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. Isso significa que não cabe verificar o conteúdo normativo das leis que conferem benefícios fiscais, isto é, se foram concedidos sob o manto de subvenções para investimentos para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Esvaziou-se, portanto, a análise *qualitativa* prévia do instrumento que concede o benefício fiscal.

O terceiro ponto, também de grande importância, é que os §§4º e 5º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, inseridos pela Lei Complementar nº 160/2017, por iniciativa do próprio legislador, a meu ver, tornou ineficaz a discussão sobre subvenções para investimentos ou custeio, no âmbito dos benefícios fiscais de ICMS. Os benefícios fiscais de ICMS *sempre* serão considerados subvenções para investimentos, vedando-se a exigência de quaisquer requisitos qualitativos ou condições, que não previstos na própria lei, aplicando-se ainda, aos processos administrativos e judiciais não definitivamente julgados.

O quarto ponto é que as subvenções para investimentos da modalidade de crédito presumido não estariam abarcadas no Tema nº 1.182 do STJ

Por fim, o item 3 do Tema nº 1.182 do STJ preservou o direito de a Receita Federal do Brasil de fiscalizar o tema das subvenções para investimentos quando *“for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da*

*viabilidade do empreendimento econômico*”, nos termos do §2º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

Pois bem. Diante dessas considerações, a matéria em análise que remanesce sob discussão, ou potencialmente sob litígio, desde que seja o objeto do lançamento de ofício, tem o seguinte racional:

- (i) todos os benefícios fiscais de ICMS, negativos ou positivos, são considerados como subvenções para investimentos, inclusive aqueles discutidos em processos administrativos e judiciais sem decisão definitiva (Tema nº 1.182, item 1, do STJ e §§4º e 5º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014);
- (ii) não se deve analisar se o ato concessivo o benefício fiscal, negativo ou positivo, foi concedido com o fito de *estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos* (Tema nº 1.182, item 2, do STJ);
- (iii) os requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 devem ser cumpridos, quais sejam: o registro em reserva de lucros, que servirá para absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal, ou aumento do capital social, e o §1º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (*caput* e §1º, artigo 30 da Lei nº 12.973/2014); e
- (iv) a RFB continuará podendo fiscalizar as subvenções para investimentos cuja *destinação dada* seja estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico, inclusive nas hipóteses expressamente previstas no §2º artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (§2º artigo 30 da Lei nº 12.973/2014).

Dito isso, esclareço que, o STJ não analisou a matéria controvertida sob a ótica dos impactos contábeis e isso causa dúvidas. Logo, qual a forma correta de contabilizar benefícios fiscais negativos? Pelo que se observa da decisão, isso não tem relevância. O importante é constituir a reserva de lucros e aplicar o resultado das subvenções para investimentos nas atividades que mantenham a viabilidade comercial da empresa cuja atividade foi subvencionada.

Ainda assim, esclareço que a contabilização de despesas e receitas de subvenção, no caso dos benefícios negativos, pode gerar certa estranheza, porém, essa prática é justificável após o firmamento do Tema nº 1.182 do STJ. Do ponto de vista contábil, é interessante que a contabilidade, elaborada no escopo de conferir transparência aos resultados do negócio (para terceiros, também), preveja as atividades subvencionadas da empresa e os valores envolvidos, pois, ao cabo, pode ser que uma atividade operacional não seja lucrativa, senão mediante o gozo dos benefícios fiscais concedidos. Isso pode impactar, inclusive, na decisão sobre investir ou não em determinadas empresas.

Por outro lado, o importante é que as despesas de subvenção para investimentos, por serem fictas, não reduzam o lucro tributável, quando o contribuinte apure o IRPJ pelo lucro

real, afinal, sua contabilização tem a intenção de dar visibilidade e propiciar a formação de reservas de lucros decorrentes das subvenções para investimentos.

Outrossim, após toda essa leitura, entendo que cabe ao Fisco analisar (i) se os requisitos da lei foram cumpridos e (ii) qual a destinação da reserva de lucros criada a partir da contabilização das subvenções para investimentos, isto é, se foram aplicados, conforme disposto no Tema nº 1.182 do STJ, para “*garantir a viabilidade do empreendimento econômico*”.

Tal análise não é simples e depende do caso a caso. Porém, duas conclusões podem ser feitas: (i) não basta constituir a reserva de lucros para garantir a exclusão das subvenções para investimentos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois o item 3 do Tema nº 1.182 do STJ considerou que é necessário que tais recursos sejam aplicados na garantia da viabilidade econômica do empreendimento; (ii) o previsto no §2º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, que se vincula ao *caput* e cuja análise estaria relacionada ao estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, passa a ser interpretado com a nova variável de garantia de viabilidade do empreendimento econômico, que pode sim ser distinta dos requisitos do *caput* (“*implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*”).

O conceito de “*finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico*” é aberto e algumas dúvidas permanecem. Por exemplo, as reservas de lucro devem ser utilizadas somente na aquisição ou expansão de ativos imobilizados (imóveis, máquinas etc. adquiridas no intento de investimento) ou poderiam ser utilizadas também para a compra de mercadorias a serem revendidas, o que também garante a viabilidade do empreendimento econômico?

Dada a gênese da nova discussão, reservo-me a analisar o conceito de *garantia de viabilidade do empreendimento econômico* nos casos concretos que porventura surgirão. Contudo, é certo que a partir da enunciação do Tema nº 1.182 do STJ e do comando normativo do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 em análise, resta à fiscalização, nos casos de benefícios fiscais de ICMS, verificar tão somente onde foram empregados os recursos que constituem a reserva de lucros decorrente de subvenções para investimentos. Ou seja, se foram utilizados para distribuir lucros aos sócios ou nas atividades econômicas da empresa e, nesta última hipótese, em quais finalidades, especificamente.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas**