



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.721837/2024-74
ACÓRDÃO	1101-002.039 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GLOBOAVES SÃO PAULO AGROAVÍCOLA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2020, 2021

INCENTIVOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. IRPJ. CSLL. 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 observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei 12.973/2014, dentre os quais, a necessidade de que a parcela do lucro obtido pela subvenção governamental seja constituído reserva de incentivo fiscal, o que, materialmente, não se vislumbra na hipótese dos autos.

REGIME DE COMPETÊNCIA. LUCRO REAL. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EXCLUSÕES EXTEMPORÂNEA.

Na determinação do resultado de exercício serão computados as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda, e os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2020, 2021

LANÇAMENTO DECORRENTE.

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula.

ACÓRDÃO

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 voto do Relator. Acompanharam o Relator pelas conclusões os Conselheiros Roney Sandro Freire Corrêa, Edmilson Borges Gomes e Efigênio de Freitas Júnior. O Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

GLOBOAVES SÃO PAULO AGROAVÍCOLA LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrados Autos de Infração de redução de prejuízo fiscal de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquida - CSLL, cientificados em 20/09/2024 (e-fl. 1.607), decorrente da constatação das infrações abaixo listadas, em relação aos anos-calendário 2020 e 2021, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 1.550/1.605, Termo de Verificação Fiscal, às e-fls. 1.520/1.549, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL, decorrentes de supostas receitas de subvenção para investimento, apurados conforme Termo de Verificação Fiscal.

[...]

Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL, decorrentes de supostas receitas de subvenção para investimento que também foram excluídas extemporaneamente, apurados conforme Termo de Verificação Fiscal.

Com mais especificidade, a fiscalização entendeu por bem promover o lançamento, a partir de glosas de exclusões indevidas efetuadas pela contribuinte, na apuração do IRPJ e CSLL, a título de Subvenção para Investimento, em suma, com esteio nas seguintes premissas, constantes da conclusão do TVF, *in verbis*:

“[...]”

No que foi exposto, temos que:

a) As isenções, diferimentos e reduções de base de cálculo de ICMS obtidas pela fiscalizada e deduzidas das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, não são Subvenções para Investimento, porque não foram concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, mas sim de forma geral e irrestrita;

b) As isenções, diferimentos e reduções de base de cálculo de ICMS, neste caso, não influenciaram o resultado contábil (receitas menos custos e despesas) e delas não se poderiam constituir Reservas de Lucros, tampouco poderiam ser utilizadas para absorção de prejuízos ou aumentos de capital porque nunca produziram alteração ou mutação no patrimônio e nem mesmo circularam, sob qualquer forma de ativo da empresa;

c) As isenções, diferimentos e reduções de base de cálculo de ICMS que ocorreram entre contribuintes deste imposto, não deram vantagem econômica para o adquirente da mercadoria, já que aquele deixou de recolher para o Estado o mesmo montante que também deixou de cobrar do adquirente, enquanto este não teve o crédito relativo ao imposto desonerado.

Por determinação do artigo 50 da Lei 12.973/2014, as disposições contidas no artigo 30 desta lei se aplicam na apuração da base de cálculo da CSLL.

Art. 50. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49. (Vigência)

§ 1º Aplicam-se à CSLL as disposições contidas no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, devendo ser informados no livro de apuração do lucro real:

I - os lançamentos de ajustes do lucro líquido do período, relativos a adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária; II - a demonstração da base de cálculo e o valor da CSLL devida com a discriminação das deduções, quando aplicáveis; e III - os registros de controle de base de cálculo negativa da CSLL a compensar em períodos subsequentes, e demais valores que devam influenciar a

determinação da base de cálculo da CSLL de período futuro e não constem de escrituração comercial.

§ 2º Aplicam-se à CSLL as disposições contidas no inciso II do caput do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, exceto nos casos de registros idênticos para fins de ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL que deverão ser considerados uma única vez

4.1 – CÁLCULO DAS EXCLUSÕES INDEVIDAS

Temos que os valores a serem glosados das exclusões efetuadas pelo contribuinte a título de subvenções para investimento constante na linha 280: (-) Doações e subvenções para investimentos da Parte A do Lalur/Lacs em todos os trimestres dos anos-calendário de 2020 e 2021 (fls. 253 a 260) serão os constantes no demonstrativo abaixo, valores estes que serão objetos de lançamento através de auto de infração. Deve-se frisar que os valores das supostas subvenções para investimento dos anos calendário de 2015 e 2016, além da proibição de sua exclusão na apuração do lucro real e base de cálculo a título de subvenção para investimento, como foi demonstrado, estas foram excluídas indevidamente no primeiro trimestre de 2020 e primeiro trimestre de 2021, tendo em vista que não há base legal para a sua exclusão extemporânea.

[...]"

Após regular processamento, a contribuinte interpôs impugnação, de e-fls. 1.612/1.638, a qual fora julgada improcedente pela 29ª Turma da DRJ 08 em São Paulo/SP, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 108-046.162, de 26 de março de 2025, de e-fls. 1.648/1.689, com a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2020, 2021

INCENTIVOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. IRPJ. CSLL. 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 observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei 12.973/2014, dentre os quais, a necessidade de que a parcela do lucro obtido pela subvenção governamental seja constituído reserva de incentivo fiscal. Não havendo acréscimo patrimonial decorrente da subvenção não há exclusões a serem feitas.

REGIME DE COMPETÊNCIA. LUCRO REAL. BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

EXCLUSÕES EXTEMPORÂNEA.

Na determinação do resultado de exercício serão computados as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em

moeda, e os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2020, 2021

INCENTIVOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. CSLL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

Nos termos do art. 50 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições referentes ao IRPJ.

Assim, 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 da base de Cálculo da CSLL, desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei 12.973/2014, dentre os quais, a necessidade de que a parcela do lucro obtido pela subvenção governamental seja constituído reserva de incentivo fiscal. Não havendo acréscimo patrimonial decorrente da subvenção não há exclusões a serem feitas.

REGIME DE COMPETÊNCIA. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EXCLUSÕES EXTEMPORÂNEA.

Na determinação do resultado de exercício serão computados as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda, e os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Impugnação Improcedente

Sem Crédito em Litígio ”

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, de e-fls. 1.696/1.761, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após substancioso relato das fases e fatos que permeiam a demanda, se reportando aos fundamentos da autuação e do Acórdão recorrido, contemplando, ainda, estudo sobre o regime jurídico, finalidades e tributação, além do conceito de subvenções para investimento, insurge-se contra a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, *por se apoiarem em exigências não previstas na Lei Complementar nº 190/2017, no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, tampouco na decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo nº 1.182.*

Em defesa de sua pretensão, ressalta que *as exclusões das bases de cálculo de IRPJ e CSLL são legítimas e se referem a subvenções fiscais, isso porque, os benefícios fiscais concedidos pelos Estados da Federação, relativos ao ICMS, são considerados como subvenções para*

investimento e, conforme o disposto no art. 30 da Lei 12.973/2014 não inclui a determinação do lucro real, conforme assegurado pelo E. STJ.

Explicita que o montante excluído se refere às operações beneficiadas com isenção do ICMS, bem como a redução de base de cálculo nas operações interestaduais, com ou sem direito à manutenção do crédito do imposto estadual nas entradas, praticadas com esteio nas disposições vindas no Convênio ICMS nº 100/97.

Por sua vez, quanto as operações praticadas pela Recorrente com diferimento do imposto, assevera que são praticadas de acordo com as respectivas legislações estaduais, sendo que no Estado do Paraná as previsões legais encontram-se nos artigos 42 a 45 do Anexo VIII, e Artigo 111 da Seção IV, do Regulamento do ICMS, aprovado no Decreto nº 7.871/2017.

Defende que não se verifica nas disposições constantes do Convênio 190/2017 qualquer restrição, tampouco vinculação a um objetivo, comprovação do resultado econômico pelo ingresso de receita ou propósito específico de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos ou o alegado acréscimo patrimonial, razão pela qual ilegal qualquer medida tendendo a obstar o reconhecimento desses benefícios como redutores da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Reitera que o entendimento firmado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo nº 1182 e seguido pelo E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o § 4º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 pela LC nº 160/2017 não ESPECIFICA nem LIMITA os benefícios fiscais estaduais que podem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A única exigência é que os valores sejam mantidos em reservas de lucros e usados apenas para absorção de prejuízos fiscais ou aumento de capital social, o que fora observado no caso vertente, com a escrituração em contas de reserva de lucros, como a própria decisão de primeira instância reconheceu.

Argumenta não ser, indiscutivelmente, necessário comprovar que os benefícios concedidos pelos Estados são destinados ao estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, tornando irrelevante a distinção entre subvenção para investimento e subvenção para custeio no que se refere ao ICMS. Aliás, a r. decisão recorrida reconheceu que a subvenção questionada é equiparada a subvenção para investimento.

No mesmo sentido, suscita não ser mais exigido o cumprimento de contrapartidas específicas para que os benefícios fiscais considerados subvenção para investimento, conforme a regra especial do § 4º, não há mais que se exigir a sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem econômica e a aplicação dos recursos, ao contrário do que restou assentado na acusação fiscal e, bem assim, no decisório combatido.

Acrescenta que a interpretação introduzida pelo ADI 04/2024 ao artigo 30 da Lei 12.973/2014 extrapolou sua finalidade e está eivada pela ilegalidade, uma vez que afronta integralmente a decisão do STJ no Tema 1.182. Assim, todas as fundamentações trazidas na r. decisão recorrida, que concluiu que “correta estão as glosas das exclusões das supostas receitas de

subvenção, uma vez que não houve acréscimo patrimonial decorrente dos benefícios alegados”, devem ser consideradas ilegais.

Sustenta que a decisão recorrida, com esteio em aludida ADI, inova a acusação com a interpretação da RFB condicionando a exclusão dos valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL à demonstração desse acréscimo patrimonial. Contudo, o STJ, ao analisar a mesma legislação, NÃO impôs essa exigência como condição para o reconhecimento da subvenção e, conseqüentemente, para sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Explicita que, além da ausência de menção ao termo “acrécimo patrimonial”, é relevante observar como o STJ no Tema 1.182, caracterizou os diferentes tipos de benefícios fiscais para fundamentar sua decisão quanto à não incidência do IRPJ/CSLL e equiparou a subvenção para investimentos os benefícios fiscais, como isenção, redução de base de cálculo e diferimento.

Assim, a exigência de “acrécimo patrimonial” introduzida pela RFB indicada como fundamento da r. decisão recorrida na tentativa de convalidar o lançamento fiscal não encontra respaldo na interpretação do STJ, o qual autorizou a exclusão dos benefícios fiscais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que observados os requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, mesmo nos casos em que os créditos possam ser recuperados ao longo da cadeia e não representem vantagem direta ao consumidor final (isenção, redução de base de cálculo e diferimento).

Inferir ser vedado à Administração Pública utilizar-se de atos infralegais para alterar o alcance de normas superiores. O ADI nº 4/2024, ao pretender impor condição/requisito não previsto na lei e nem na decisão do STJ Tema 1.182 ou revogar direitos legitimamente constituídos, incorre em vício formal e material, revelando manifesta ilegalidade.

Não bastasse isso, aduz que, mesmo considerando válido o ADI 04/2024, é cediço que, nos termos do artigo 146 do CTN4, qualquer alteração de critério jurídico pela Administração Pública somente pode produzir efeitos prospectivos, jamais retroativos. O uso do ADI para impor efeito ex tunc viola diretamente essa limitação. Portanto, não se presta como fundamento para a revisão de lançamento.

Aponta que o julgado recorrido, além de malferir as teses fixadas pelo STJ, no Tema nº 1.182, se apresenta, ainda, com claro conflito de interpretações na medida em que a Autoridade Julgadora convalidou o trabalho fiscal ao afirmar que: “1) Deverá ser concedido como estímulo à implementação ou expansão de empreendimentos econômicos;” enquanto a tese fixada pelo STJ dispõe expressamente que “NÃO deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

Argui haver divergência entre o motivo da acusação e o julgamento proferido, a qual resta evidenciada na conclusão às fls. 1685 da decisão recorrida “Portanto, também em relação ao ano-calendário 2021, correta estão as glosas das exclusões das supostas receitas de subvenção, uma vez que não houve ACRÉSCIMO PATRIMONIAL decorrente dos benefícios alegados”. Como se vê enquanto a acusação consignou a PROIBIÇÃO de sua exclusão na apuração

do lucro real e base de cálculo a TÍTULO DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, a decisão recorrida fundamentou na necessidade de comprovar acréscimo patrimonial.

Aduz que a decisão recorrida reconhece que a Recorrente cumpriu o requisito do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, tendo efetuado a devida reserva conforme os documentos acostados as fls. 253/334. Contudo, fundamenta a manutenção do lançamento fiscal com base em um requisito que não foi objeto do lançamento, não está previsto na citada lei e tampouco mencionado no Tema 1.182 do STJ. Trata-se, portanto, de uma decisão ilegal, por se apoiar em exigência criada pela própria Secretaria da Receita Federal, por meio do indevido ADI 04/20204, o qual já foi oportunamente impugnado.

Defende que, no procedimento fiscal conforme determinado pelo STJ, não restou comprovado pelo Fisco que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico. Está claramente demonstrado e comprovado no procedimento fiscal que o Fisco apenas apontou a sua discordância quanto ao direito assegurado a Recorrente pelo STJ no Tema 1.182.

Acrescenta que o Fisco não pode simplesmente se utilizar de um fragmento da Tese, em que expressamente que diz que “em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico” para em primeiro plano lavrar o auto de infração afrontando o Tema 1.182, sob a alegação de necessidade da demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, exigência essa espancada pelo STJ, e no segundo plano na decisão recorrida afrontar o Tema 1.182, vinculando a necessidade de acréscimo patrimonial, conforme ilegalmente concluiu a decisão recorrida “UMA VEZ QUE OS ALEGADOS BENEFÍCIOS NÃO TROUXERAM ACRÉSCIMO PATRIMONIAL À IMPUGNANTE.

A fazer prevalecer sua tese, traz à baila excertos do Acórdão nº 1402-006.960, reforçando que qualquer outra premissa, entendimento ou requisito, que não esteja alinhado com o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça (Tema 1.182), e acatado pelo CARF, estão ultrapassados e são nulos, uma vez que não há mais que se exigir a sincronia e vinculação entre a PERCEPÇÃO DA VANTAGEM e a aplicação dos recursos, sendo certo que o alegado acréscimo patrimonial é exigência e restrição ilegalmente criada pela Recorrida por meio do ADI 04/2024.

Relativamente às exclusões extemporâneas referentes ao ano-calendário 2015, incluídas no 1º Trim/2020, informa não haver indicação de qualquer dispositivo legal que impossibilite aludido procedimento, inexistindo, assim, enquadramento legal para fundamentar a acusação e, portanto, conclui-se cristalinamente pela ausência de comprovação da tipicidade no lançamento contestado, vez que sequer foi indicado uma norma que enquadra (fundamenta) a vedação da escrituração extemporânea.

Dessa forma, alega que, além de restar demonstrado acima a fiscalização não tipificou indicando expressamente qual dispositivo legal veda o reconhecimento da despesa

extemporânea, de modo que possa ter validade a autuação lavrada, é importante destacar que a exclusão dos anos-calendário de 2015 e 2016, realizada no primeiro trimestre de 2020, ocorreu dentro do prazo prescricional. Portanto, não há proibição para essa exclusão, que está amparada por previsão legal.

Destaca que o contribuinte pode, nos termos da lei, considerar receitas, despesas, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro, em períodos distintos daqueles em que seriam normalmente reconhecidos para efeitos contábeis, desde que essa prática não modifique o valor do imposto a pagar ou adie o seu pagamento, a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração. Além disso, essa alocação não deve gerar um resultado diferente daquele que seria obtido se fosse seguido o regime de competência na apuração do IRPJ/CSLL.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Voluntário, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, corroborando as razões de fato e de direito das autoridades fazendárias lançadora e julgadora de primeira instância, em defesa da manutenção do Acórdão recorrido e, por conseguinte, do crédito tributário, na forma exigida.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira**, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte foram lavrados os presentes Autos de Infração de redução de prejuízo fiscal de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, cientificados em 20/09/2024 (e-fl. 1.607), decorrente da constatação das infrações abaixo listadas, em relação aos anos-calendário 2020 e 2021, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 1.550/1.605, Termo de Verificação Fiscal, às e-fls. 1.520/1.549, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL, decorrentes de supostas receitas de subvenção para investimento, apurados conforme Termo de Verificação Fiscal.

[...]

Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL, decorrentes de supostas receitas de subvenção para investimento que também foram excluídas extemporaneamente, apurados conforme Termo de Verificação Fiscal.

Com mais especificidade, a fiscalização entendeu por bem promover o lançamento, a partir de glosas de exclusões indevidas efetuadas pela contribuinte, na apuração do IRPJ e CSLL, a título de Subvenção para Investimento, em suma, com esteio nas seguintes premissas, constantes da conclusão do TVF, *in verbis*:

“[...]

No que foi exposto, temos que:

a) As isenções, diferimentos e reduções de base de cálculo de ICMS obtidas pela fiscalizada e deduzidas das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, não são Subvenções para Investimento, porque não foram concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, mas sim de forma geral e irrestrita;

b) As isenções, diferimentos e reduções de base de cálculo de ICMS, neste caso, não influenciaram o resultado contábil (receitas menos custos e despesas) e delas não se poderiam constituir Reservas de Lucros, tampouco poderiam ser utilizadas para absorção de prejuízos ou aumentos de capital porque nunca produziram alteração ou mutação no patrimônio e nem mesmo circularam, sob qualquer forma de ativo da empresa;

c) As isenções, diferimentos e reduções de base de cálculo de ICMS que ocorreram entre contribuintes deste imposto, não deram vantagem econômica para o adquirente da mercadoria, já que aquele deixou de recolher para o Estado o mesmo montante que também deixou de cobrar do adquirente, enquanto este não teve o crédito relativo ao imposto desonerado.

Por determinação do artigo 50 da Lei 12.973/2014, as disposições contidas no artigo 30 desta lei se aplicam na apuração da base de cálculo da CSLL.

Art. 50. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49. (Vigência)

§ 1º Aplicam-se à CSLL as disposições contidas no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, devendo ser informados no livro de apuração do lucro real:

I - os lançamentos de ajustes do lucro líquido do período, relativos a adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária; II - a demonstração da base de cálculo e o valor da CSLL devida com a discriminação das deduções, quando aplicáveis; e III - os registros de controle de base de cálculo negativa da CSLL a compensar em

períodos subsequentes, e demais valores que devam influenciar a determinação da base de cálculo da CSLL de período futuro e não constem de escrituração comercial.

§ 2º Aplicam-se à CSLL as disposições contidas no inciso II do caput do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, exceto nos casos de registros idênticos para fins de ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL que deverão ser considerados uma única vez

4.1 – CÁLCULO DAS EXCLUSÕES INDEVIDAS

Temos que os valores a serem glosados das exclusões efetuadas pelo contribuinte a título de subvenções para investimento constante na linha 280: (-) Doações e subvenções para investimentos da Parte A do Lalur/Lacs em todos os trimestres dos anos-calendário de 2020 e 2021 (fls. 253 a 260) serão os constantes no demonstrativo abaixo, valores estes que serão objetos de lançamento através de auto de infração. Deve-se frisar que os valores das supostas subvenções para investimento dos anos calendário de 2015 e 2016, além da proibição de sua exclusão na apuração do lucro real e base de cálculo a título de subvenção para investimento, como foi demonstrado, estas foram excluídas indevidamente no primeiro trimestre de 2020 e primeiro trimestre de 2021, tendo em vista que não há base legal para a sua exclusão extemporânea.

[...]"

Inconformada com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a contribuinte interpôs impugnação, a qual fora julgada improcedente pelo Acórdão recorrido, e, posteriormente, recurso voluntário a este Tribunal, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

Após substancial relato das fases e fatos que permeiam a demanda, se reportando aos fundamentos da autuação e do Acórdão recorrido, contemplando, ainda, estudo sobre o regime jurídico, finalidades e tributação, além do conceito de subvenções para investimento, insurge-se contra a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, *por se apoiarem em exigências não previstas na Lei Complementar nº 190/2017, no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, tampouco na decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo nº 1.182.*

Em defesa de sua pretensão, ressalta que *as exclusões das bases de cálculo de IRPJ e CSLL são legítimas e se referem a subvenções fiscais, isso porque, os benefícios fiscais concedidos pelos Estados da Federação, relativos ao ICMS, são considerados como subvenções para investimento e, conforme o disposto no art. 30 da Lei 12.973/2014 não inclui a determinação do lucro real, conforme assegurado pelo E. STJ.*

Explicita que *o montante excluído se refere às operações beneficiadas com isenção do ICMS, bem como a redução de base de cálculo nas operações interestaduais, com ou sem*

direito à manutenção do crédito do imposto estadual nas entradas, praticadas com esteio nas disposições vindas no Convênio ICMS nº 100/97.

Por sua vez, quanto as operações praticadas pela Recorrente com diferimento do imposto, assevera que são praticadas de acordo com as respectivas legislações estaduais, sendo que no Estado do Paraná as previsões legais encontram-se nos artigos 42 a 45 do Anexo VIII, e Artigo 111 da Seção IV, do Regulamento do ICMS, aprovado no Decreto nº 7.871/2017.

Defende que não se verifica nas disposições constantes do Convênio 190/2017 qualquer restrição, tampouco vinculação a um objetivo, comprovação do resultado econômico pelo ingresso de receita ou propósito específico de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos ou o alegado acréscimo patrimonial, razão pela qual ilegal qualquer medida tendendo a obstar o reconhecimento desses benefícios como redutores da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Reitera que o entendimento firmado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo nº 1182 e seguido pelo E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o § 4º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 pela LC nº 160/2017 não ESPECIFICA nem LIMITA os benefícios fiscais estaduais que podem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A única exigência é que os valores sejam mantidos em reservas de lucros e usados apenas para absorção de prejuízos fiscais ou aumento de capital social, o que fora observado no caso vertente, com a escrituração em contas de reserva de lucros, como a própria decisão de primeira instância reconheceu.

Argumenta não ser, indiscutivelmente, necessário comprovar que os benefícios concedidos pelos Estados são destinados ao estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, tornando irrelevante a distinção entre subvenção para investimento e subvenção para custeio no que se refere ao ICMS. Aliás, a r. decisão recorrida reconheceu que a subvenção questionada é equiparada a subvenção para investimento.

No mesmo sentido, suscita não ser mais exigido o cumprimento de contrapartidas específicas para que os benefícios fiscais considerados subvenção para investimento, conforme a regra especial do § 4º, não há mais que se exigir a sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem econômica e a aplicação dos recursos, ao contrário do que restou assentado na acusação fiscal e, bem assim, no decisório combatido.

Acrescenta que a interpretação introduzida pelo ADI 04/2024 ao artigo 30 da Lei 12.973/2014 extrapolou sua finalidade e está eivada pela ilegalidade, uma vez que afronta integralmente a decisão do STJ no Tema 1.182. Assim, todas as fundamentações trazidas na r. decisão recorrida, que concluiu que “correta estão as glosas das exclusões das supostas receitas de subvenção, uma vez que não houve acréscimo patrimonial decorrente dos benefícios alegados”, devem ser consideradas ilegais.

Sustenta que a decisão recorrida, com esteio em aludida ADI, inova a acusação com a interpretação da RFB condicionando a exclusão dos valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL à demonstração desse acréscimo patrimonial. Contudo, o STJ, ao analisar a mesma legislação,

NÃO impôs essa exigência como condição para o reconhecimento da subvenção e, consequentemente, para sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Explicita que, além da ausência de menção ao termo “acréscimo patrimonial”, é relevante observar como o STJ no Tema 1.182, caracterizou os diferentes tipos de benefícios fiscais para fundamentar sua decisão quanto à não incidência do IRPJ/CSLL e equiparou a subvenção para investimentos os benefícios fiscais, como isenção, redução de base de cálculo e diferimento.

Assim, a exigência de “acréscimo patrimonial” introduzida pela RFB indicada como fundamento da r. decisão recorrida na tentativa de convalidar o lançamento fiscal não encontra respaldo na interpretação do STJ, o qual autorizou a exclusão dos benefícios fiscais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que observados os requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, mesmo nos casos em que os créditos possam ser recuperados ao longo da cadeia e não representem vantagem direta ao consumidor final (isenção, redução de base de cálculo e diferimento).

Inferir ser vedado à Administração Pública utilizar-se de atos infralegais para alterar o alcance de normas superiores. O ADI nº 4/2024, ao pretender impor condição/requisito não previsto na lei e nem na decisão do STJ Tema 1.182 ou revogar direitos legitimamente constituídos, incorre em vício formal e material, revelando manifesta ilegalidade.

Não bastasse isso, aduz que, mesmo considerando válido o ADI 04/2024, é cediço que, nos termos do artigo 146 do CTN, qualquer alteração de critério jurídico pela Administração Pública somente pode produzir efeitos prospectivos, jamais retroativos. O uso do ADI para impor efeito ex tunc viola diretamente essa limitação. Portanto, não se presta como fundamento para a revisão de lançamento.

Aponta que o julgado recorrido, além de malferir as teses fixadas pelo STJ, no Tema nº 1.182, se apresenta, ainda, com claro conflito de interpretações na medida em que a Autoridade Julgadora convalidou o trabalho fiscal ao afirmar que: “1) Deverá ser concedido como estímulo à implementação ou expansão de empreendimentos econômicos;” enquanto a tese fixada pelo STJ dispõe expressamente que “NÃO deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

Argui haver divergência entre o motivo da acusação e o julgamento proferido, a qual resta evidenciada na conclusão às fls. 1685 da decisão recorrida “Portanto, também em relação ao ano-calendário 2021, correta estão as glosas das exclusões das supostas receitas de subvenção, uma vez que não houve ACRÉSCIMO PATRIMONIAL decorrente dos benefícios alegados”. Como se vê enquanto a acusação consignou a PROIBIÇÃO de sua exclusão na apuração do lucro real e base de cálculo a TÍTULO DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, a decisão recorrida fundamentou na necessidade de comprovar acréscimo patrimonial.

Aduz que a decisão recorrida reconhece que a Recorrente cumpriu o requisito do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, tendo efetuado a devida reserva conforme os documentos acostados as fls. 253/334. Contudo, fundamenta a manutenção do lançamento fiscal com base em

um requisito que não foi objeto do lançamento, não está previsto na citada lei e tampouco mencionado no Tema 1.182 do STJ. Trata-se, portanto, de uma decisão ilegal, por se apoiar em exigência criada pela própria Secretaria da Receita Federal, por meio do indevido ADI 04/20204, o qual já foi oportunamente impugnado.

Defende que, no procedimento fiscal conforme determinado pelo STJ, não restou comprovado pelo Fisco que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico. Está claramente demonstrado e comprovado no procedimento fiscal que o Fisco apenas apontou a sua discordância quanto ao direito assegurado a Recorrente pelo STJ no Tema 1.182.

Acrescenta que o Fisco não pode simplesmente se utilizar de um fragmento da Tese, em que expressamente diz que “em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico” para em primeiro plano lavrar o auto de infração afrontando o Tema 1.182, sob a alegação de necessidade da demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, exigência essa espancada pelo STJ, e no segundo plano na decisão recorrida afrontar o Tema 1.182, vinculando a necessidade de acréscimo patrimonial, conforme ilegalmente concluiu a decisão recorrida “UMA VEZ QUE OS ALEGADOS BENEFÍCIOS NÃO TROUXERAM ACRÉSCIMO PATRIMONIAL À IMPUGNANTE.

A fazer prevalecer sua tese, traz à baila excertos do Acórdão nº 1402-006.960, reforçando que qualquer outra premissa, entendimento ou requisito, que não esteja alinhado com o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça (Tema 1.182), e acatado pelo CARF, estão ultrapassados e são nulos, uma vez que não há mais que se exigir a sincronia e vinculação entre a PERCEPÇÃO DA VANTAGEM e a aplicação dos recursos, sendo certo que o alegado acréscimo patrimonial é exigência e restrição ilegalmente criada pela Recorrida por meio do ADI 04/2024.

Relativamente às exclusões extemporâneas referentes ao ano-calendário 2015, incluídas no 1º Trim/2020, informa não haver indicação de qualquer dispositivo legal que impossibilite aludido procedimento, inexistindo, assim, enquadramento legal para fundamentar a acusação e, portanto, conclui-se cristalinamente pela ausência de comprovação da tipicidade no lançamento contestado, vez que sequer foi indicado uma norma que enquadra (fundamenta) a vedação da escrituração extemporânea.

Dessa forma, alega que, além de restar demonstrado acima a fiscalização não tipificou indicando expressamente qual dispositivo legal veda o reconhecimento da despesa extemporânea, de modo que possa ter validade a autuação lavrada, é importante destacar que a exclusão dos anos-calendário de 2015 e 2016, realizada no primeiro trimestre de 2020, ocorreu dentro do prazo prescricional. Portanto, não há proibição para essa exclusão, que está amparada por previsão legal.

Destaca que o contribuinte pode, nos termos da lei, considerar receitas, despesas, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro, em períodos distintos daqueles em que seriam normalmente reconhecidos para efeitos contábeis, desde que essa prática não modifique o valor do imposto a pagar ou adie o seu pagamento, a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração. Além disso, essa alocação não deve gerar um resultado diferente daquele que seria obtido se fosse seguido o regime de competência na apuração do IRPJ/CSLL.

Como se constata, a questão posta em debate se concentra em definir se os valores recebidos pela contribuinte, através de redução de base de cálculo, isenção e diferimento do ICMS, ora tributados, se enquadram como subvenção para investimento e se observam os pressupostos legais para tanto, de maneira a justificar a sua exclusão da apuração dos tributos lançados.

E, como se observa dos autos, notadamente TVF, peças recursais e Acórdão recorrido, a análise dessa demanda exige um aprofundamento histórico maior nas alterações legislativas ocorridas no decorrer dos anos e, principalmente, os precedentes dos Tribunais Superiores, desaguando no Tema nº 1.182 do STJ, de observância obrigatória por este Colegiado, o que fora promovido com muita propriedade pelo ilustre Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto, nos autos do processo nº 17830.720452/2023-36, exarando Acórdão nº 1402-006.960, de onde pedimos vênias para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

“[...]

10. A matéria sob análise é a possibilidade de exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL das subvenções para investimento (benefícios fiscais de ICMS).

11. Pois bem.

12. A redação original do artigo 30, da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, vigente a época do fato gerador, determinava:

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

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

[...]

13. Ademais disso, em 07/08/2017 foi publicada a Lei Complementar nº 160, cujo artigo 9º incluiu os §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, vejamos:

Art. 9º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

“Art. 30.

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

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

14. Outrossim, a LC nº 160/2017 reconheceu a aplicabilidade das regras dos referidos §§ 4º e 5º, inclusive aos benefícios anteriormente concedidos em desacordo com a alínea ‘g’, do inciso XII, do § 2º, do art. 155, da CF/88, desde que atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados, conforme se extrai dos seus artigos 10 e 3º, in verbis:

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

Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I – publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar; II – efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

§ 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação,

registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.

§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

I – 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano; II – 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador; III – 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria; IV – 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura; V – 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.

§ 3º Os atos concessivos cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas permanecerão vigentes e produzindo efeitos como normas regulamentadoras nas respectivas unidades federadas concedentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro fiscais vinculados ao ICMS, nos termos do § 2º deste artigo.

§ 4º A unidade federada concedente poderá revogar ou modificar o ato concessivo ou reduzir o seu alcance ou o montante das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro fiscais antes do termo final de fruição.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo não poderá resultar em isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro fiscais em valor superior ao que o contribuinte podia usufruir antes da modificação do ato concessivo.

§ 6º As unidades federadas deverão prestar informações sobre as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro fiscais vinculados ao ICMS

e mantê-las atualizadas no Portal Nacional da Transparência Tributária a que se refere o inciso II do caput deste artigo.

§ 7º As unidades federadas poderão estender a concessão das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro fiscais referidos no § 2º deste artigo a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos limites de fruição.

§ 8º As unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma do § 2º, enquanto vigentes.

15. Assim, os benefícios fiscais de ICMS não seriam computados para fins de tributação do IRPJ e da CSLL, desde que observados os requisitos previstos na norma, ou seja, que os investimentos fossem mantidos em reservas de lucros e que referidos valores não fossem objeto de destinação diversa da absorção de prejuízos fiscais ou aumento de capital social da empresa.

16. Porquanto, com a publicação da LC nº 160/2017, passou a ser expressamente vedada a exigência de outros requisitos, que não aqueles constantes da própria norma, para fins de enquadramento de um dado benefício fiscal como subvenção para investimento ou não.

17. Logo, a inclusão do mencionado § 4º consolida entendimento de que todos os benefícios estaduais de ICMS são subvenções para investimento, independentemente se concedidos como benefício fiscal propriamente dito ou se vinculado à eventual contrapartida.

18. Por conseguinte, passou a não mais existir a necessidade do contribuinte provar que as parcelas são concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, sendo irrelevante qualquer discussão a respeito da diferença conceitual entre subvenção por investimento e subvenção por custeio no que tange aos benefícios do ICMS.

19. Neste sentido, cumpre destacar a Solução de Consulta COSIT nº 15/2020, que assim dispõe:

[...] De acordo com a legislação de regência, temos que:

18.1. Existem dois tipos de subvenções para investimento, quais sejam, as subvenções concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, inclusive quando concedidas por meio de isenções ou reduções de impostos, e os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal;

18.2. As subvenções para investimento recebidas, aqui também inclusos os incentivos relativos ao ICMS concedidos pelos estados e Distrito Federal, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que registradas em reserva de incentivos fiscais, que

somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos e aumento do capital social, observadas os demais requisitos estabelecidos na lei;

[...]

20. Ademais disso, a Solução de Consulta COSIT nº 11/2020 faz uma retrospectiva legislativa, demonstrando que até o advento da LC nº 160/2017 fazia-se necessário identificar e distinguir a natureza da subvenção, contudo, isto não é mais necessário, vez que a norma atribuiu a qualificação de subvenção para investimento a todos os incentivos e benefícios fiscais atinentes ao ICMS concedidos pelos Estados, não se aplicando os requisitos antigos arrolados no PN CST nº 112/2017, in fine:

[...] 21 Esse é o entendimento consubstanciado nos atos aludidos os quais se encontram em vigor, sendo, portanto, de observância obrigatória por toda administração tributária federal, não tendo sido mitigado até o advento da Lei Complementar (LC) nº 160, de 7 de agosto de 2017. Ocorre que essa Lei Complementar, introduziu novo comando legal, que, ao modificar, em parte, o objeto daquilo que é disciplinado tanto pelo PN CST nº 112, de 1978, quanto pela IN RFB nº 1.700, de 2017, faz com que esses atos normativos devam ser interpretados à luz do novo paradigma.

22 A LC nº 160, de 2017, foi editada para possibilitar a celebração de convênio entre os estados, com vistas à convalidação dos incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos à revelia do Confaz - intento alcançado com a publicação do Convênio ICMS 190, de 2017. Paralelamente ao seu objetivo principal, trouxe também em seu texto regramento específico quanto ao tratamento de subvenção para investimento de todo benefício fiscal concernente àquele imposto. Este último ponto foi introduzido no ordenamento por intermédio de seu art. 9º, o qual acrescentou os §§ 4º e 5º ao já mencionado art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014:

[...]

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

24 Como consequência das novas disposições legais trazidas pela LC nº 160, de 2017, foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 1.881, de 03 de abril de 2019, que acrescentou o §8º ao art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, retro transcrito, nos seguintes termos:

[...]

25 Vale destacar ainda o caráter retroativo da novidade, consoante o estabelecido no art. 10 da LC nº 160, de 2017:

[...]

21. Com efeito, não se verifica mais a diferenciação em relação a subvenções para custeio ou subvenções para investimento, restando claro que todos os benefícios fiscais de ICMS se enquadram na segunda classificação.

22. Noutro giro, no que tange aos incentivos fiscais de ICMS, portanto, concedidos pelos Estados, não há mais necessidade de avaliação de cumprimento de contrapartidas específicas para enquadramento como subvenção para investimento, uma vez que foi incluída regra especial (§ 4º, do art. 30, da Lei nº 12.973/2014) para este tipo de benefício fiscal, o que foi ratificado pelas Soluções de Consulta COSIT nºs 11/2020 e 15/2020.

23. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça-STJ, em recente julgamento proferido no dia 26/04/2023 (REsp nº 1.945.110/RS e REsp nº 1.987.158/SC), relativos ao Tema Repetitivo nº 1182, firmou as seguintes teses:

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

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

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

24. Sendo assim, a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não é requisito para fins de enquadramento dos benefícios fiscais de ICMS como subvenção para investimentos.

25. Em outras palavras, a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, no caso de outros tipos de benefícios fiscais do ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabe à exigência da demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

26. Porquanto, não há mais que se exigir a sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos. Destarte, o D.D. e o acórdão recorrido são nulos, vez que fundamentaram-se em preceito ultrapassado.

27. Neste sentido, destaco as ementas a seguir colacionadas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2009

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §§ 4º E 5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. APLICAÇÃO DE RECURSOS.

Subvenção para investimento é a transferência de recursos destinados à aplicação em bens e direitos visando implantar e expandir empreendimentos econômicos.

Com a promulgação e vigência da Lei Complementar nº 160, de 2017, que inseriu os §§ 4º e 5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, definiu-se legislativamente que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal serão considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos e que tal entendimento se aplica inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, cabendo ao ente federativo, na forma prevista no Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017 providenciar a publicação, registro e depósito do incentivo perante o CONFAZ.

Atendida pelo Estado de Goiás tal exigência, tendo a contribuinte feito seus registros contábeis consoante previsto no caput do artigo 30, da Lei nº 12.973/2014 e considerando a desnecessidade de atendimento a quaisquer outros requisitos legais para o reconhecimento da subvenção para investimento além dos enumerados no dispositivo acima referido, esta se consolida e, por isso, fica ao largo da tributação do IRPJ.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos existentes em relação ao IRPJ. (Acórdão nº 1402-003.936, 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão do dia 12 de junho de 2019)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO A MAIOR. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS. ESTADO DE SANTA CATARINA. IMPOSSIBILIDADE DA EXIGÊNCIA DE REQUISITOS OU CONDIÇÕES NÃO PREVISTAS EM LEI Com a publicação da Lei Complementar nº 160/2007, passou a ser expressamente vedada a exigência de outros requisitos ou condições que não aqueles previstos pela própria legislação para fins de enquadramento do benefício fiscal como subvenção como investimento, de modo que descabe ao Fisco instituir critérios não previstos em lei. (Acórdão nº 1002-001.820, 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária, Sessão do dia 1º de dezembro de 2020)

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

Ano-calendário: 2014

INCENTIVOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CÔMPUTO NO LUCRO REAL. REQUISITOS PARA FRUIÇÃO. REGISTRO EM RESERVA DE LUCROS DO EXERCÍCIO.

DESNECESSIDADE DE CONTA ESPECÍFICA DE RESERVA PARA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

As subvenções para investimento e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que sejam registradas em reserva de lucros no exercício do recebimento das receitas. (Acórdão nº 1301-006.536, 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão do dia 17 de agosto de 2023)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2007, 2008

INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS CONCEDIDOS PELO ESTADO DE GOIÁS. PROGRAMA FOMENTAR.

EQUIPARAÇÃO À SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ARTIGO 30 DA LEI Nº 12.973/14. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. LEGITIMIDADE.

Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Goiás, nº âmbito do programa Fomentar, cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável à subvenções para investimento, podendo, assim, as receitas dali decorrentes serem excluídas do cômputo do Lucro Real.

CSLL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. LANÇAMENTO REFLEXO.

Por se tratar de exigência reflexa, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do IRPJ deve ser aplicada ao lançamento decorrente, relativo à CSLL. (Acórdão nº 1401-006.886, 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão do dia 12 de março de 2024)

28. No âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais (1ª e 3ª Turmas), por unanimidade de votos, firmou-se entendimento que nos outros tipos de benefícios fiscais do ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabe à exigência da demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, assim ementados:

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

Ano-calendário: 2008, 2009

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIOS VINCULADOS AO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. IRPJ CSLL.

A partir do advento da Lei Complementar no 160, de 2017, consideram-se como subvenções para investimento os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos por Estados e Distrito Federal, destacando ainda o caráter retroativo desse direcionamento, consoante o estabelecido no art. 10 da LC no 160, de 2017, e tendo em conta o entendimento firmado de forma vinculante pelo STJ no Tema Repetitivo 1182, que ressalva a aplicação do decidido no ERESP 1.517.492/PR (relativo a crédito presumido). (Acórdão nº 9303-014.430, CSRF / 3ª Turma, Sessão do dia 19 de outubro de 2023)

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

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

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

benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art.

44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. (Acórdão nº 9101-006.891, CSRF / 1ª Turma, Sessão do dia 04 de abril e 2024)

29. De outro lado, a Recorrente demonstrou nos autos que constituiu a reserva de incentivos fiscais, em conta específica, em quantia muito superior à do crédito aqui discutido – v. cf. fls. 163/167 – e print abaixo:

[...]

30. Por fim, dentre as obrigações contidas na LC nº 160/2017, foi exigido nos artigos 3º e 10 que os Estados publicassem, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos aos incentivos fiscais e posteriormente efetuasse o depósito dos documentos comprobatórios de concessão na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária-CONFAZ, caso houvesse necessidade de adesão do benefício (em regra aplicável para os TTD – Tratamento Tributário Diferenciado).

31. No caso dos autos, a prova de que os atos concessivos do benefício foram regularmente registrados e depositados junto ao CONFAZ foi suprida pela Contribuinte, com a juntada aos autos do Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 32/2018 – v. cf. fl. 97 –, efetuado no dia 28/06/2018, que comprova o registro e o depósito junto ao Conselho de Política Fazendária.

32. Sendo assim, destaca-se que os benefícios fruídos pela sociedade foram devidamente convalidados pelo Estado de Santa Catarina no Decreto nº 1.555/2018 – v. cf. fls. 76/96 –, que, no item 47 do Anexo Único, convalidou o Regulamento do ICMS de Santa Catarina como um todo, cumprindo às condicionantes impostas pela LC nº 160/2017 no que se refere à caracterização como subvenção para investimento.

33. Portanto, dou provimento ao recurso voluntário.

[...]”

In casu, em momento algum a fiscalização ou mesmo o julgador recorrido se insurgiram contra a definição/natureza dos valores repassados à contribuinte a título de subvenção para investimento, na forma de redução, isenção ou diferimento do ICMS.

Em verdade, o problema constatado pela fiscalização se refere a forma de escrituração de aludidos valores, que, no entendimento, do fisco teria demonstrado a inexistência do *resultado econômico pelo ingresso de receita ou mesmo propósito específico de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos ou o alegado acréscimo patrimonial*, exigências contestadas pela contribuinte, por entender malferir o entendimento estampado no Tema nº 1.182 do STJ, além da legislação de regência, sendo defeso inviabilizar as exclusões conduzidas pela empresa simplesmente com esteio em ato infralegal (ADI nº 04/2024), o qual, igualmente, sequer poderia retroagir, ou mesmo repousar a exigência fiscal em simples normas contábeis.

Em síntese, repita-se, a acusação fiscal escora-se, portanto, nos seguintes fatos:

- 1) As isenções, diferimentos e reduções de base de cálculo de ICMS obtidas pela fiscalizada e deduzidas das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, não são Subvenções para Investimento, porque não foram concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, mas sim de forma geral e irrestrita;**
- 2) As isenções, diferimentos e reduções de base de cálculo de ICMS, neste caso, não influenciaram o resultado contábil (receitas menos custos e despesas) e delas não se poderiam constituir Reservas de Lucros, tampouco poderiam ser utilizadas para absorção de prejuízos ou aumentos de capital porque nunca produziram alteração ou mutação no patrimônio e nem mesmo circularam, sob qualquer forma de ativo da empresa;**
- 3) As isenções, diferimentos e reduções de base de cálculo de ICMS que ocorreram entre contribuintes deste imposto, não deram vantagem econômica para o adquirente da mercadoria, já que aquele deixou de recolher para o Estado o mesmo montante que também deixou de cobrar do adquirente, enquanto este não teve o crédito relativo ao imposto desonerado.**

Extraí-se daí, inobstante o substancioso trabalho fiscal e, bem assim, as defesas apresentadas pela contribuinte, que a análise da demanda perpassa necessariamente no entendimento consagrado pelo STJ, no Tema nº 1.182, de observância obrigatória e esteio da pretensão da contribuinte, sobretudo concluindo que, tratando-se de Subvenção para Investimento, inexistente a necessidade de vinculação e/ou comprovação da utilização para estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, bastando estar devidamente registradas em conta de reserva de lucros, não havendo se falar, ainda, no requisito, “acrécimo patrimonial” atribuído pelas autoridades fazendárias pretéritas.

E, partindo-se dessas premissas, de pronto o primeiro motivo adotado pela fiscalização para promover o presente lançamento cai por terra, uma vez inexistir, a teor do decidido no Tema nº 1.182 do STJ, obrigatoriedade de demonstração prévia de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Da mesma forma, não se vislumbra nos autos a demonstração do contrário pela fiscalização, razão pela qual afastamos a pretensão fiscal escorada em tal pressuposto.

Com mais especificidade, constata-se que a fiscalização deveria ter se aprofundado mais nesta questão, que acabou sendo suscitada basicamente em teoria, no sentido de que esses benefícios contemplados nos autos jamais seriam subvenção e, portanto, não poderiam ser destinadas a implantação e/ou expansão das atividades da contribuinte, sobretudo considerando que o Tema nº 1.182 do STJ, permite a Receita Federal verificar a destinação desses recursos, se foram desvirtuadas ou não, o que não fora procedido na hipótese dos autos. Aliás, sequer intimou o contribuinte para este fim, o que reforça a precariedade de aludida acusação fiscal.

Por sua vez, os outros dois argumentos levados a efeito pela fiscalização para amparar a pretensão fiscal, repousam no outro requisito consagrado pelo artigo 30 da Lei nº 12.973/2012 e, bem assim, jurisprudência consolidada no STJ, qual seja, a necessidade da constituição de Reserva de Lucros (Reserva de Incentivos Fiscais de que trata o art. 195 A da Lei nº 6.404/76) para a contabilização das parcelas decorrentes de doações ou subvenções governamentais.

Destarte, no entendimento da fiscalização, em que pese a contribuinte haver intitulada as contas contábeis de Reserva de Lucros, com denominações específicas, na verdade *criou fatos contábeis fictícios para justificar as supostas receitas de subvenção para investimento e com isso excluí-las da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, criando as contas 32102011 - SUBVENCAO INCENTIVO FISCAL ICMS (fls. 274 a 276), 32102010 - ICMS COM INCENTIVO FISCAL - SUBVENCAO (fls. 271 a 273), uma vez que os benefícios fiscais que o contribuinte excluiu da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL decorrem de isenção de ICMS, diferentemente do que demonstramos no caso do crédito presumido, em que não há o ingresso do ICMS na entidade empresarial.*

Na mesma toada, acrescenta a fiscalização no TVF:

“[...]”

Mas em um truque contábil, o contribuinte inventou uma conta de resultado de receita de subvenção para investimento (32102011 - SUBVENCAO INCENTIVO FISCAL ICMS) e tendo como contraparte a suposta conta de resultado despesa de ICMS (32102010 - ICMS COM INCENTIVO FISCAL - SUBVENCAO), com isso, os lançamentos contábeis entre estas duas contas acabam se anulando, não afetando o resultado da empresa e nem causando uma mutação patrimonial real. Porém, em um truque fiscal o contribuinte exclui esta receita fictícia de subvenção para investimento na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, que como demonstrado, numa situação real nunca transitaria pelo resultado da empresa, pois a empresa nunca recebeu uma receita de subvenção decorrente de isenção de ICMS.

Além disso, para os trimestres do ano-calendário de 2020, a empresa efetuou um único lançamento, ao final de cada trimestre, das supostas receitas de subvenção para investimento entre as contas patrimoniais 24102002 - RESERVA DE SUBVENCAO (fl. 269); e 24103001 - LUCROS ACUMULADOS/PREJUÍZOS ACUMULADOS, não transitando em contas de resultado.

Este mesmo truque contábil é aplicado pelo contribuinte quando há redução de base de cálculo de ICMS. A diferença entre o ICMS efetivo incidente sobre a operação de venda de mercadoria e o ICMS hipotético calculado pelo contribuinte é lançada a débito na suposta conta de despesa de ICMS 32102010 - ICMS COM INCENTIVO FISCAL - SUBVENCAO, tendo como contraparte a conta 32102011 - SUBVENCAO INCENTIVO FISCAL ICMS. [...]”

Em outras palavras e, resumidamente, entendeu a fiscalização que os valores recebidos pela contribuinte se caracterizariam como isenção, diferimento e/ou redução de base de cálculo de ICMS, e não crédito presumido de ICMS, e, dessa forma, *os lançamentos contábeis entre estas duas contas acabam se anulando, não afetando o resultado da empresa e nem causando uma mutação patrimonial real*, registrando, ainda, que *para a fruição do benefício fiscal, é necessário que a vantagem econômica relacionada à desoneração do ICMS seja real e esteja computada no lucro líquido apurado pela empresa (caso em que será possível a sua exclusão, a fim de que não componha a base de cálculo do lucro real)*, pois, do contrário, tal desoneração extrapola o próprio comando normativo previsto no caput do **art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014**.

Como se observa, inobstante a jurisprudência firmada pelo STJ e, bem assim, por este Colegiado, encampar outros benefícios fiscais na condição de subvenção para investimento e, portanto, passível de exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL, impõe-se observar se, efetivamente/materialmente, os registros contábeis promovidos pela contribuinte teriam o condão de constituir Reservas de Lucros, na forma que exige o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, o que não se vislumbra na hipótese dos autos, como muito bem demonstrado pela fiscalização, mormente no item “b” do resumo da acusação fiscal, abaixo, novamente, reproduzido:

b) As isenções, diferimentos e reduções de base de cálculo de ICMS, neste caso, não influenciaram o resultado contábil (receitas menos custos e despesas) e delas não se poderiam constituir Reservas de Lucros, tampouco poderiam ser utilizadas para absorção de prejuízos ou aumentos de capital porque nunca produziram alteração ou mutação no patrimônio e nem mesmo circularam, sob qualquer forma de ativo da empresa;

A propósito da matéria, o voto condutor do Acórdão recorrido fora por demais enfático e preciso, afastando a materialidade das contas contábeis criadas pela contribuinte com o fito de abarcar os valores tidos como subvenção para investimento, senão vejamos:

“[...]”

Resta analisar se as alegadas reservas de incentivos fiscais criadas pela impugnante, seriam suficientes para permitir a exclusão das receitas de subvenção, conforme alega.

O objetivo da legislação, em especial do art. 30 da Lei nº 12.793/2014, é afastar a tributação do IRPJ e da CSLL sobre os acréscimos patrimoniais decorrentes das subvenções, acréscimos estes refletidos no lucro contábil.

Por exemplo, caso não tivesse a subvenção teria um lucro de “X”, como foi beneficiado pela subvenção seu lucro foi de X+Y. Assim, para poder excluir o valor de “Y” de seu lucro real deverá criar reserva de lucro, destinando a ela, a parcela acrescida ao lucro do exercício decorrente da subvenção.

Assim, novamente se traz a necessidade de os incentivos fiscais alegados gerar acréscimo patrimonial, sendo este aumento que vai gerar a “reservas de incentivo fiscal” referido na Lei.

Conforme lançamento contábeis apresentados pela impugnante a formação da reserva dita de Subvenção se deu da seguinte forma:

- Débito: 24103001 LUCROS ACUMULADOS/PREJUÍZOS ACUMULADOS (conta Patrimonial)

- Crédito: 24102002 RESERVA DE SUBVENCAO (conta Patrimonial)

Abaixo as contabilizações efetuadas reservas (fl. 269):

[...]

Ainda que o valor destinado a reserva constituída pela impugnante seja o mesmo valor por ela excluído de seu Lucro Real, tal reserva foi criada por meio de lançamento contábil permutativo em seu PL, não havendo qualquer relação entre a reserva criada e o necessário ganho patrimonial obtido pela subvenção, mesmo porque, conforme já exaustivamente explicitado, não houve qualquer ganho com a subvenção.

Assim, a “reserva de subvenção” criada pela impugnante não é a reserva de lucros do art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, referida no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, uma vez que não é decorrente dos acréscimos patrimoniais obtidos pelas de doações ou subvenções governamentais no período.

Portanto, corretas estão as glosas efetuadas pela autoridade fiscal pelas razões já exposta, não assistindo razão a impugnante. [...]”

Na esteira deste entendimento, no caso vertente, inexistindo a destinação de aludidos valores, comprovadamente e materialmente, à conta de Reservas de Lucros, não há como se acolher a sua pretensão.

No que tange os valores das pretensas subvenções para investimento dos anos-calendários de 2015 e 2016, excluídos, extemporaneamente, da apuração dos tributos nos primeiros trimestres dos anos de 2020 e 2021, além de se enquadrarem na mesma impossibilidade legal das demais importâncias acima contempladas, igualmente, o procedimento a destempo da recorrente não encontra supedâneo na legislação de regência, consoante restou muito bem delineado pelo julgador de primeira instância, nos seguintes termos:

“[...]

Ou seja, uma receita, para ser excluída do lucro líquido da empresa para fins de apuração do Lucro real tem como premissa legal e lógica estar incluída no Lucro Líquido.

Considerando que as alegadas receitas de subvenção não estavam incluídas no Lucro líquido (não transitaram por conta de resultado), não há exclusões a serem efetuadas, assim, correta está a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

Em relação as exclusões extemporâneas referentes ao ano-calendário 2015, incluídas no 1º Trim/2020, tem-se que além da questão do desrespeito ao regime de competência que será analisado em outro tópico, também não transitou por conta de resultado e, portanto, se superado fosse a questão da inobservância do regime, ainda assim não caberia sua exclusão.

[...]

Em relação as exclusões extemporâneas referentes ao ano-calendário 2016, incluídas no 1º Trim/2021, tem-se que além da questão do desrespeito ao regime de competência que será abaixo analisada, também não transitou por conta de resultado, mesma situação referente as glosas de 2020, e, portanto, ainda se supere a questão da inobservância do regime, ainda assim não caberia sua exclusão.

Quanto a inobservância do regime de competência tem-se que o art. 2654 do RIR/18 dispõe que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, enquanto o § 1º do art. 258, já anteriormente transcrito, dispõe que o lucro líquido do período-base deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404/76. O § 1º do art. 187 da Lei nº 6.404/76, por sua vez, dispõe o seguinte:

[...]

Note-se que a legislação do imposto de renda adota o regime de competência para tributação dos resultados das empresas. Com isso, os rendimentos e ganhos terão que ser reconhecidos pelo regime de competência, isto é, independente de recebimento em dinheiro, e os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos a serem reconhecidas se referem aos referidos rendimentos, não havendo fundamentação para inclusão de despesas de períodos diferentes.

O referido art. 285 do RIR/18, abaixo transcrito, diferente do alegado, não autoriza a empresa a desrespeitar o regime de competência, apenas determina que a inobservância ao regime de competência será fundamento para lançamento de ofício se gerar a postergação do pagamento do imposto ou a redução indevida do lucro real.

[...]

Aliás, deixa claro que em caso de redução indevida do Lucro real, caberia o lançamento de ofício para a glosa dos valores.

Ademais, conforme §2º, art. 258 do RIR/18, já supratranscrito, caso incluísse receitas ou despesas de outros períodos em seu lucro líquido deveria excluí-las ou adicioná-las, respectivamente, em seu e-Lalur, não interferindo no resultado fiscal do período.

Portanto, correta a glosa das despesas por serem extemporânea bem como pelos motivos já analisados anteriormente. [...]”

Observe-se, que o caso dos autos se trata de matéria eminentemente de prova e, a contribuinte em seu recurso voluntário não apresentou novos documentos e/ou razões capazes de rechaçar o entendimento do julgador recorrido, se limitando a fazer referência aos documentos colacionados aos autos na impugnação, além de suscitar a improcedência do Acórdão recorrido, de onde restou claro que a documentação referenciada, isoladamente, não tem o condão de contrapor a pretensão fiscal em sua integralidade.

Neste sentido, em que pesem as substanciosas razões de fato e de direito da contribuinte, seu insurgimento não merece prosperar, impondo a manutenção da decisão recorrida em sua plenitude.

No que tange a jurisprudência trazida à colação pelo recorrente, mister elucidar, com relação às decisões exaradas pelo Judiciário, que os entendimentos nelas expressos sobre a matéria ficam restritos às partes do processo judicial, não cabendo à extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso, até que nossa Suprema Corte tenha se manifestado em definitivo a respeito do tema.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo incólume a decisão de primeira instância, pelos seus próprios fundamentos.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**

Trata-se de declaração de voto para elencar os motivos pelos quais parte do colegiado acompanhou o Relator pelas conclusões.

2. O ponto central da divergência do posicionamento do substancial voto do Relator, repousa no seguinte trecho do voto:

[...] de pronto o primeiro motivo adotado pela fiscalização para promover o presente lançamento cai por terra, **uma vez inexistir**, a teor do decidido no Tema **nº 1.182 do STJ, obrigatoriedade de demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Da mesma forma, não se vislumbra nos autos a demonstração do contrário pela fiscalização, razão pela qual afastamos a pretensão fiscal escorada em tal pressuposto.**

Com mais especificidade, constata-se que **a fiscalização deveria ter se aprofundado mais nesta questão**, que acabou sendo suscitada basicamente em teoria, no sentido de que esses benefícios contemplados nos autos jamais seriam subvenção e, portanto, não poderiam ser destinadas a implantação e/ou expansão das atividades da contribuinte, sobretudo considerando que o Tema nº 1.182 do STJ, permite a Receita Federal verificar a destinação desses recursos, se foram desvirtuadas ou não, o que não fora procedido na hipótese dos autos. **Aliás, sequer intimou o contribuinte para este fim, o que reforça a precariedade de aludida acusação fiscal.**

3. No Termo de Verificação Fiscal consta o que segue (e-fls. 1520 e ss.):

Como visto, os benefícios fiscais obtidos pelo contribuinte através da redução de base de cálculo, isenção e diferimento do ICMS, que foram concedidos de forma geral e irrestrita, são desvinculados da necessidade ou obrigação de implantação de empreendimentos ou expansão de negócios. São os chamados benefícios negativos.

[...]

No que foi exposto, temos que:

a) As isenções, diferimentos e reduções de base de cálculo de ICMS obtidas pela fiscalizada e deduzidas das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, não são Subvenções para Investimento, porque não foram concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, mas sim de forma geral e irrestrita;

4. Entendemos que a autoridade fiscal explicitou que um dos motivos da autuação também seria o fato de o contribuinte não comprovar que os benefícios fiscais de ICMS foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Assim, a autuação também deveria ser mantida por este fundamento, em razão dos fundamentos elencados a seguir.

5. Vejamos inicialmente o art. 30¹ da Lei 12.973, de 2014, que regula a matéria.

LEI Nº 12.973, DE 13 DE MAIO 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 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.** (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

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

¹ A Lei 14.789, de 2023, revogou o art. 30 da Lei 12.973/2014, com efeitos a partir de 01/01/2024. Contudo, a discussão sobre a dedução de subvenção para investimento na base de cálculo do IRPJ e CSLL, conforme objeto deste voto, refere-se ao período anterior à vigência da Lei nº 14.789/2023.

6. Como se observa, o caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 estabelece os requisitos específicos a seguir para que as subvenções não sejam computadas na apuração do lucro real.

i) as **subvenções** para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, **devem** ser **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**

6.1 Note-se que todas as subvenções devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômico. Ao utilizar a expressão “inclusive” (o que equivale a “até mesmo”), o legislador reforça a inclusão das subvenções concedidas por meio de isenção ou redução de impostos, dessas subvenções sem, contudo, excluir as demais modalidades de subvenções de investimento.

ii) as subvenções **devem** ser **registrada em reserva de lucros** (art. 195-A da Lei nº 6.404/1976) e **somente podem ser utilizadas para aumento do capital social ou absorção de prejuízos**, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal.

6.2 Na sequência, os parágrafos 1º, 2º e 3º estabelecem os procedimentos a serem cumpridos no caso de utilização da reserva de lucros, com vistas a manter a não tributação; o descumprimento implica tributação.

6.3 O parágrafos 4º e 5º, incluído pela LC 160/2017, estabelecem que: i) os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados **subvenções para investimento**, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo; assim eliminou-se a discussão para saber se a subvenção era para investimento ou custeio; e ii) tal entendimento aplica-se aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

7. A despeito das alterações promovidas pela LC 160/2017 na Lei nº 12.973/2014, as controvérsias persistiram. A discussão concentra-se em definir quais subvenções não devem ser computadas na apuração do lucro real.

STJ. EREsp 1.517.492 e REsp 1.945.110(rito repetitivo - Tema 1182)

8. Nos Embargos de Divergência em Recurso Especial (EResp) **1.517.492/PR**, de 08/11/2017, o STJ fixou entendimento no sentido **da não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL** e fundamentou a decisão em argumentos relacionados ao pacto federativo e à vedação de tributação em cascata. Assentou ainda que o crédito presumido de ICMS não constitui receita ou lucro, mas sim direito creditório decorrente de incentivo fiscal concedido pelo Estado. Veja-se:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

XVI – Embargos de Divergência desprovidos.

9. Referido EREsp, embora não tenha sido julgado sob o rito repetitivo, configura um importante precedente a ser seguido cujos fundamentos foram parcialmente confirmados no REsp 1.945.110, de 26/04/2023, este sim sob rito repetitivo (Tema 1182), conforme ementa a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. **TEMA 1182**. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. **BENEFÍCIOS FISCAIS DIVERSOS DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. PRETENSÃO DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DOS EFEITOS DO ERESP 1.517.495/PR.** PRECEDENTES DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. QUE ENTENDEM PELA POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO

LEGAL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014. CASO CONCRETO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. SÚMULA 7/STJ. PEDIDO DE JULGAMENTO *EXTRA PETITA* PREJUDICADO. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL CONHECIDO EM PARTE E, NESSA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO. DETERMINAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DOS AUTOS À ORIGEM.

1. **Da limitação da tese proposta:** Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

2. **Da Jurisprudência firmada pelas Turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça:** A temática em julgamento foi objeto de sucessivos debates em ambas as Turmas de Direito Público deste Superior Tribunal de Justiça, dos quais se podem extrair as duas posições formadas.

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

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

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

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

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

4.2. A não-cumulatividade do ICMS e o diferimento da incidência: A respeito do tema do efeito da recuperação no contexto da não-cumulatividade do ICMS, o professor Hugo de Brito Machado assevera que: “As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto para as operações seguintes.” (MACHADO, Hugo de Brito. Não incidência, imunidades e isenções no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 39). Como assertivamente apontado pelo professor, somente a efetiva criação de crédito presumido será capaz de afastar esse efeito de recuperação. No mesmo sentido, ensina Ivan Ozai que “a isenção do imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por efeito de recuperação” (OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios fiscais do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P.148). **Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS: a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.**

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

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

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

7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS: Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito

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

[...]

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

[...]

Foi aprovada a seguinte tese repetitiva para o Tema 1.182/STJ (REsp 1.945.110):

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.

10. Vejamos, no detalhe, as teses repetitivas aprovadas pelo STJ no Tema 1182:

Primeira 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.

10.1 **A primeira tese** assenta que o entendimento firmado pelo STJ no ERESP 1.517.492/PR, **exclusão do crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, não se aplica automaticamente aos demais benefícios de ICMS**, tais como redução de base de

cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros. A exclusão dos demais benefícios somente será possível se atendidos os requisitos previstos no art. 10 da LC 160 e art. 30 da Lei 12.973/2014.

10.2 Os requisitos do art. 30 da Lei 12.973/2014 já foram analisados acima. Vejamos os requisitos do art. 10 da LC 160/2017.

LEI COMPLEMENTAR Nº 160, DE 7 DE AGOSTO DE 2017

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

10.3 De acordo com o art. 10 da LC 160/2017, o disposto nos §§ 4º (todos os benefícios de ICMS são considerados subvenção para investimentos) e 5º (aplicação do §4º aos processos ainda não definitivamente julgados) do art. 30 da Lei 12.973/2014 aplica-se aos benefícios fiscais de ICMS instituídos em desacordo com a CF (alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155) por legislação estadual publicada até **08/08/2017** (data de publicação da LC 160/2017), desde que atendidas as exigências de registro e depósito previstas no art. 3º da LC 160/2017.

Segunda tese

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.

10.4 A segunda tese estabelece que **a exclusão dos demais benefícios de ICMS - redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – não está sujeita à demonstração – comprovação prévia - de concessão com estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.** Todavia, tal demonstração poderá ser exigida pela Receita Federal em procedimentos fiscal, conforme a tese a seguir.

Terceira tese

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.

10.5 A terceira tese afirma que a dispensa de comprovação prévia de que a subvenção fiscal foi concedida como estímulo à implantação ou à expansão do empreendimento econômico não impede que a Receita Federal constitua crédito de IRPJ e CSLL quando verificar que o

contribuinte destinou os valores do benefício fiscal a finalidades alheias à garantia da viabilidade do empreendimento.

10.6 Note-se que, ao iniciar a terceira tese, o STJ destaca que a LC 160/2017 não revogou o § 2º do art. 30 da Lei 12.973/2014. Tal dispositivo, porém, não subsiste sem o caput, que, como visto, estabelece como requisito para a não inclusão das subvenções na apuração do lucro real que tais valores sejam concedidos como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimento econômico.

11. Portanto, mediante interpretação sistêmica das teses aprovadas pelo STJ no Tema 1182, conclui-se que os demais benefícios de ICMS – redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros, exceto o crédito presumido, somente deixam de compor o lucro real quando o contribuinte cumpre os requisitos previstos no caput do art. 30 da Lei 12.973/2014, inclusive a **comprovação de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico.**

12. Para eliminar qualquer dúvida a respeito da conclusão acima, os embargos de declaração interpostos no REsp 1.945.110, de 26/04/2023, sob rito repetitivo (Tema 1182) esclarecem a matéria. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA DE OBSCURIDADE E CONTRADIÇÃO. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS PARA A MODUÇÃO DOS EFEITOS. VÍCIOS NÃO CONFIGURADOS.

[...]

3. Obscuridade e Contradição. **Sustenta o embargante que "é preciso definir o alcance da expressão "finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico", a fim de evitar problemas na aplicação da tese fixada neste repetitivo tanto pelos contribuintes como pela Fazenda Nacional, reforçando-se a segurança jurídica" (fl. 2451), bem como defende a delimitação do "âmbito de controle da atuação da Receita Federal em relação à aplicação das deduções dos benefícios e incentivos fiscais de ICMS" (fl. 2454).**

[...]

5. Na ementa do acórdão embargado ficou devidamente consignado a aplicação do entendimento segundo o qual **"muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei"** (EDcl no REsp. n. 1.968.755 -PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022).

6. Desse modo, a expressão final do item 3 da Tese firmada para o tema ("os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico") está correlacionada com a "a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei".

7. **A questão também se encontra explicitada nos votos vogais juntados aos autos, como, por exemplo, no seguinte trecho do voto do Ministro Francisco Falcão: "a equiparação conferida pelo §4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 dispensa o contribuinte**

apenas da comprovação de que o benefício fiscal de ICMS foi efetivamente concedido pelo Estado com a intenção de subvencionar investimento. Por outro lado, cabe ao contribuinte tratar o benefício fiscal como se subvenção de investimento fosse, mediante a observância dos requisitos constantes no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, dentre eles a destinação prevista no caput e no §2º. Ou seja, é mister o direcionamento do resultado do benefício à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos".

8. Não há, portanto, qualquer obscuridade ou contradição.

[...]

15. Embargos de declaração opostos por ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL (ACEBRA) rejeitados.

13. Verifica-se, portanto, que ao rejeitar os embargos por ausência de obscuridade ou contradição, o STJ afirmou de maneira expressa que **"cabe ao contribuinte tratar o benefício fiscal como se subvenção de investimento fosse, mediante a observância dos requisitos constantes no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, dentre eles a destinação prevista no caput e no §2º. Ou seja, é mister o direcionamento do resultado do benefício à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos".**

14. Resta claro, portanto, que a não inclusão na apuração do lucro real das subvenções para investimento vinculadas ao ICMS – exceto o crédito presumido – depende, no âmbito de procedimento fiscal, da comprovação dos requisitos previstos no caput do art. 30 da Lei 12.973/2014. Entre esses requisitos está a demonstração de que o benefício foi concedido como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos, conforme decidido no REsp 1.945.110, de 26/4/2023, julgado sob o rito dos repetitivos (Tema 1.182) e reafirmado nos respectivos embargos de declaração.

15. Pois bem. No caso em análise, como visto acima, a autoridade fiscal glosou a exclusão do lucro sob o fundamento de que benefícios fiscais obtidos pelo contribuinte através da redução de base de cálculo, isenção e diferimento do ICMS, que foram concedidos de forma geral e irrestrita, são desvinculados da necessidade ou obrigação de implantação de empreendimentos ou expansão de negócios.

16. Importante registrar que, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/1972, a apresentação da impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo fiscal. Nessa etapa, o contribuinte tem a possibilidade de produzir provas aptas a afastar a acusação fiscal, tanto em primeira quanto em segunda instância. Contudo, apesar dessa prerrogativa, o contribuinte optou por não se manifestar.

17. Uma vez que a recorrente não comprovou que a subvenção para investimento de ICMS fora concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

CONCLUSÃO

18. Ante o exposto, parte colegiado acompanhou o relator para negar provimento ao recurso voluntário, pelas conclusões, por entender que a ausência de prova de que a subvenção para investimento de ICMS fora concedida como estímulo à implantação ou expansão de

empreendimentos econômicos, nego provimento ao recurso voluntario em relação à matéria também seria um fundamento para negar provimento.

Assinado Digitalmente
Efigênio de Freitas Júnior

19.