



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10510.720915/2016-12
ACÓRDÃO	1301-008.046 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DEXCO HYDRA CORONA SISTEMAS DE AQUECIMENTO DE AGUA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

SUBVENÇÃO DO ICMS PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO. DEDUÇÃO. BASE DE CÁLCULO. REQUISITOS LEGAIS.

As subvenções do ICMS para investimento cujos valores não tenham sido, comprovadamente, destinados à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, por se caracterizarem como receita e sem que tenham sido cumpridos os requisitos para sua exclusão, devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Adoto parcialmente relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO), por bem representar até aquele momento processual:

Trata-se de Auto de Infração de IRPJ, que tem por objeto ajuste no Lucro Real, do ano-calendário 2012, com aproveitamento de prejuízo fiscal de exercícios anteriores e constituição de crédito com multa de ofício de 75%. O processo trata ainda de Auto de Infração de CSLL, com a finalidade de ajustar a base de cálculo da CSLL, apurada pelo Contribuinte, no referido ano-calendário.

2. As autuações decorrem do fato de a Fiscalizada ter excluído, do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, a importância de R\$ 7.797.946,36, a título de Subvenções para Investimento.

3. O Lucro Real, apurado de ofício, importou em R\$ 134.707,78, e, quanto à CSLL, foi apurada Base de Cálculo Negativa de R\$ 641.381,09.

4. O crédito tributário, consolidado no mês de janeiro de 2017, importa em R\$ 44.344,43, e compõe-se de:

IRPJ	20.206,16
Juros de Mora	8.893,65
Multa Proporcional	15.154,62
Valor do Crédito Tributário	44.344,43

5. Às fls. 11/22, a Autoridade Lançadora elaborou Relatório Fiscal, onde relata que, no ano-calendário de 2012, ficou constatado que a Fiscalizada excluiu, para fins de apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, valores significativos a título de subvenções para investimento.

6. Intimada a esclarecer referidas exclusões, a Fiscalizada afirmou que o Estado de Sergipe concedeu lhe concedeu (*sic*) benefício fiscal, via redução do ICMS, exigindo como contrapartida a instalação de estabelecimento industrial no Estado.

7. Ressalta a Autoridade Lançadora que o Parecer Normativo CST nº 112/78 define a Subvenção para Investimento como sendo:

Subvenção para investimento é a transferência de recursos para a pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

8. Afirma a Autoridade Lançadora que, segundo a legislação tributária, tais exclusões requerem que os valores subvencionados para investimento sejam reconhecidos, pelo regime de competência, no resultado do exercício e, em

contrapartida, sejam mantidos em reserva para incentivos fiscais, até limite do lucro líquido do exercício, sob pena de serem tributados, pelo IRPJ, nos termos do artigo 4º, parágrafo único, da IN RFB nº 949/2009, e pela CSLL, conforme dispõe o artigo 13, § 1º, da IN RFB nº 1.397/13.

9. Conclui a Autoridade Lançadora que mesmo quando se apura prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, a reserva deverá ser constituída com parcela de lucro de exercícios subsequentes.

10. Quanto às intimações e respostas do Contribuinte durante o procedimento fiscal, a Autoridade Lançadora narra que, em 25/02/2015, por meio do Temo de Início do Procedimento Fiscal, a Fiscalizada foi intimada a:

“5- Esclarecer, detalhada, contábil e documentalmente, a exclusão do Lucro real e da Base de Cálculo da CSLL de R\$7.797.946,36, respectivamente declaradas, na Linha 61, da Ficha 09 A e Linha 51, da Ficha 17, da DIPJ/13 - ano-calendário 2012 - Doações e Subvenções para Investimento.

11. Destaca a Autoridade Lançadora que, em resposta, a Fiscalizada apresentou, dentre outros documentos, cópias do LALUR, da Portaria nº 654/2001, emitida pela Secretaria de Estado da Fazenda, e da Resolução 23/2009, do Conselho Econômico e da Ciência e Tecnologia, a qual dispõe:

“Art. 1º - Alterar início de fruição dos benefícios da empresa Duchacorona Ltda para efeito de usufruir dos incentivos concedidos pelo Programa Sergipano de Desenvolvimento Industrial - PSD1 para que seja contado a partir da emissão da 1ª nota Fiscal.

Art. 2º - Esta Resolução, subordinada à legislação referida no preâmbulo, entrará em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial do Estado”.

12. Destaca ainda que, na mesma data a Fiscalizada prestou o seguinte esclarecimento:

Item 5 - Subvenção para Investimento. O Estado de Sergipe concedeu o benefício fiscal à empresa, exigiu como contrapartida a instalação de estabelecimento industrial no estado iniciando-se a aplicação do benefício a partir do início da fabricação dos produtos indicados no ato concessivo e no projeto. O objetivo da redução do saldo devedor do ICMS decorrente das operações da empresa, tinham e têm o objetivo de “compensar” a empresa de todos os gastos que ela incorreu para instalar no estado, a sua fábrica. Neste caso, o investimento foi realizado pela empresa antes do recebimento dos recursos do Estado, que vem acontecendo ao longo do tempo por meio da redução do ICMS.

13. Outras intimações foram feitas, sendo que, em 24/01/2016, foi solicitada a apresentação da DRE e do Balanço Patrimonial, documentos estes que se encontram transcritos, no Relatório Fiscal (fls. 14 e 15).

14. Com a finalidade de determinar o fato jurídico tributário, a Autoridade Lançadora inicia seu arrazoado descrevendo as diferenças de tratamento que a legislação comercial e fiscal davam e dão às subvenções governamentais para investimentos, antes e após as modificações introduzidas pela Lei 11.638/2007 e MP 449/2008, que instituiu o Regime Tributário de Transição-RTT. Ressalta a Fiscalização:

Cabe destacar, ocorreram diversas alterações na Legislação Comercial e Tributária que regulavam a contabilização das doações ou subvenções para investimentos, saindo do rol das contas classificadas como reservas de capital, passando para reservas de investimento, ademais ficou determinado que também os referidos benefícios fiscais deveriam ser contabilizados em conta de receita transitando pelo resultado.

Desse modo, o art. 10, da Lei nº 11.638, de 2007, revogou as alíneas “c” e “d” do § 1º do art.182 da Lei nº 6.404, de 1976. A alínea “d” referenciada previa que as doações e as subvenções para investimento deveriam ser classificadas como reserva de capital. Por sua vez, o art. 2º da Lei nº 11.638, de 2007, acrescentou o art.195-A na Lei nº 6.404, de 1976, estabelecendo o seguinte:(...)

Assim, após as modificações perpetradas pela Lei nº 11.638, de 2007, foi editada a MP 449/2008, instituindo um regime transitório de tributação, onde na sua exposição de motivos a referida MP justifica a exclusão das subvenções para investimentos da base de cálculo do IRPJ, como meio de reforçar a capitalização das empresas, reconhecendo que as transferências de capital efetuadas mediante aquelas subvenções já isentas do IRPJ por força do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e assim permanecem, não obstante sua contabilização como receita, desde que posteriormente mantidas em reservas de lucros. A seguir descrita (...)

15. Após transcrever o artigo 4º da IN RFB nº 949/2013, pertinente ao IRPJ e artigos 12 e 13, da IN RFB nº 1.397/2013, relativa à CSLL, a Autoridade Lançadora enfatiza que o contribuinte para excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no LALUR os valores referentes à subvenção para investimento, deverá:

1) Reconhecer, pelo regime de competência, o valor da subvenção no resultado do exercício; e

2) O referido montante, limitado ao lucro líquido do exercício, deverá ser mantido na reserva de incentivos fiscais (reserva de lucros).

16. Feitas as considerações sobre as normas pertinentes à matéria, a Autoridade Lançadora conclui que a subvenção para investimento, em regra, será tributada se não for mantida na referida reserva de lucros e afirma que este é o caso da Fiscalizada. Os fatos constatados no curso do procedimento fiscal encontram-se assim narrados no Relatório Fiscal:

Em que pese ter reconhecido a subvenção para investimento como receita do período, utilizando-se da conta contábil nº 4.3.1.01.003 – Incentivo fiscal - PSDI, quando foram creditados valores durante todo o ano que totalizaram R\$ 7.797.946,36, a empresa não criou a respectiva Reserva de lucros. Neste sentido, basta observar o Balanço Patrimonial transcrito na DIPJ/13, Ficha 37 A- Passivo – Balanço Patrimonial –linha 41 – Reserva de Lucros – Doações e Subvenções para Investimentos, cujo saldo é zero. Também não há nesta mesma ficha qualquer outro valor que possa justificar ter sido feita tal transferência.

Também neste mesmo sentido, pode-se observar na DIPJ/13, Ficha 09 A - Demonstrativo do Lucro Real - PJ em Geral: Linha 03 - Lucro Líquido após Ajuste do RTT, o valor positivo de R\$190.585,67 e como Exclusão na Linha 61 - Doações e Subvenções para Investimento - o valor de R\$7.797.946,36.

17. Conclui a Autoridade Lançadora:

Dessa forma, deve ser retificado de Ofício, na DIPJ/13, a Ficha 09 A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral, glosando-se a referida exclusão da Linha 61 -Doações e Subvenções para Investimento e compensando-se o prejuízo fiscal de períodos de apuração anteriores, respeitado o limite dos 30% (...),

18. Ao recompor o Lucro Real, com aproveitamento do prejuízo fiscal de exercícios fiscais anteriores, a Autoridade Lançadora, apurou o valor de R\$ 134.707,78.

19. Quanto à CSLL, a recomposição da base de cálculo não implicou a constituição de crédito, mas apenas o ajuste de ofício da base de cálculo negativa de CSLL para R\$ 641.381,09.

20. Os valores ajustados das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como o valor do crédito constituído de IRPJ, com multa de ofício de 75%, encontram-se nos correspondentes Autos de infração e estão reproduzidos no início deste relatório.

21. Cientificada dos lançamentos tributários, em 25/01/2017 (fl. 118), a Fiscalizada apresentou impugnação (fls. 123/145), em 24/02/2017 (fl.122).

(...)

2. A DRJ/SPO exarou o Acórdão 16-80.310 - 3ª Turma da DRJ/SPO, de 29/09/2017, julgando a impugnação improcedente, tendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

IRPJ. LUCRO LÍQUIDO. EXCLUSÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS NÃO CONSTITUÍDA. TRIBUTAÇÃO.

A exclusão das subvenções governamentais para investimento, do lucro líquido do exercício, tem como pressuposto necessário, porém, não suficiente, a

manutenção do lucro correspondente a tais subvenções em reserva de incentivos fiscais, até o limite do lucro líquido do exercício, sob pena de referidas receitas serem tributadas pelo IRPJ.

CSLL. LUCRO LÍQUIDO. EXCLUSÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS NÃO CONSTITUÍDA. TRIBUTAÇÃO

A exclusão das subvenções governamentais para investimento, do lucro líquido do exercício, tem como pressuposto necessário, porém, não suficiente, a manutenção do lucro correspondente a tais subvenções em reserva de incentivos fiscais, até o limite do lucro líquido do exercício, sob pena de referidas receitas serem tributadas pela CSLL.

ERRO CONTÁBIL NÃO COMPROVADO.

Não comprovado o alegado erro de não constituir a reserva de incentivos fiscais, no ano-calendário de que tratam os autos, as receitas reconhecidas a título de subvenções para investimentos devem ser computadas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

3. Antes mesmo de ser intimado para ciência do julgado acima (conforme despacho de e-fl. 380), em 19/12/2017 (e-fl. 208), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 210 a 239), onde aduz, em suma:

- a) Que a Fiscalização não questiona a natureza da subvenção percebida pela empresa, tampouco que esta tenha sido utilizada para fim não autorizado por lei.
- b) Que o acórdão tentou inovar o lançamento ao questionar a natureza da subvenção percebida e a forma de utilização dos valores subvencionados, que não foram incluídas nas razões do lançamento original. Seria, então, uma inovação dos critérios jurídicos do julgado de piso. Entende, então, que estas alegações devem ser ignoradas pelo CARF, sob pena de perpetuar a inovação do lançamento.
- c) Que foram incluídos os §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, onde resta claro que o benefício do recorrente é considerado subvenção para investimento.
- d) Que o conceito constitucional e legal de renda e a definição, pela legislação, de que o reconhecimento da renda da pessoa jurídica é o lucro (com aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda e acréscimo patrimonial), então, o lógico é que a subvenção para investimento não possa compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
- e) Que a empresa não fez destinação vedada em lei dos valores relativos à subvenção para investimentos. O que houve foi uma ausência de controle dos

valores subvencionados em conta apartada de reserva de incentivos fiscais. Mas isso não seria suficiente para ensejar na tributação de IRPJ e CSLL.

- f) Que a 1ª Seção do STJ, no julgamento dos Embargos de Divergência nº 1.517.492/PR, reconheceu que os créditos presumidos de ICMS não podem ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
- g) Que o registro e o controle da quantia subvencionada em conta de reserva de incentivos fiscais não é, nem em tese, elemento essencial para que sobre tal quantia não incida o IRPJ e a CSLL. Seria um mero dever instrumental para permitir o controle do destino dado ao valor da subvenção, nada mais que uma obrigação acessória.
- h) Que a subvenção para investimento, em sua essência, não possui relação com o fato imponible do IRPJ e da CSLL, pois não acarreta acréscimo patrimonial disponível, econômica ou juridicamente, para quem a recebe. Registros contábeis não configurariam fato imponible do IRPJ e da CSLL, apenas o noticiam. A essência deve prevalecer sobre a forma, que seria a prevalência da verdade material. Assim, a elaboração desses documentos fiscais e contábeis não passa de mero dever instrumental ou obrigação acessória.
- i) O que houve foi um equívoco contábil. Mas o que verdadeiramente importa é a manutenção na sociedade receptora da subvenção para investimento. Enquanto isso ocorrer, não há que se falar em tributação. A subvenção para investimento recebida pela Impugnante não teve outra destinação que não a manutenção do respectivo montante em seu patrimônio líquido.
- j) Que, diferente do citado no Acórdão retro, a empresa é uma sociedade de responsabilidade limitada, não havendo necessidade de deliberação específica para criação de reserva de incentivos fiscais por meio de assembleia geral. Que esta decisão poderia ser tomada pelos sócios a qualquer tempo, sem necessidade de tal formalidade.
- k) Que trouxe, na impugnação, as Demonstrações de Resultado de Exercício (DRE) e as Demonstrações de Mutação do Patrimônio Líquido (DMPL), referentes aos anos de 2009 a 2016. Que as DRE mostram que a Impugnante, nos anos de 2012 (período da autuação) até 2015, reconheceu os valores da subvenção para investimento em conta de resultado (linha de outras receitas operacionais), cumprindo exatamente o disposto na legislação (art. 18, I, da Lei nº 11.941/2009). Para o ano de 2012, objeto das autuações, o valor da subvenção, de R\$ 7.797.946,36, compôs o montante total de “outras receitas operacionais”, de R\$ 8.951.003,19.
- l) Por outro lado, as DMPL demonstram que, em vez de reconhecer a parcela da subvenção em conta de reserva de incentivos fiscais, a reconheceu na conta de

lucros acumulados. Todavia, os montantes da subvenção ficaram mantidos na referida conta do Patrimônio Líquido, de modo que sobre as citadas parcelas não houve qualquer destinação elencada pela legislação como desencadeadora da tributação do IRPJ e da CSLL.

- m) Que em 2016 os valores referentes às subvenções de investimento, inclusive a parcela objeto da presente autuação, foram registrados em conta de reserva de incentivo fiscal, sem que tenha havido qualquer modificação do Patrimônio Líquido, o que comprova que não foi dado aos valores da subvenção destinação diversa da autorizada por lei, impedindo-se a tributação do IRPJ e da CSLL.
- n) Que a conta Reserva de Incentivos Fiscais do Patrimônio Líquido, no ano de 2016, foi utilizada para compensar os Prejuízos Acumulados no Patrimônio Líquido da Impugnante.

4. Por fim, o recorrente requer que seja reconhecida a integral improcedência das autuações para desconsiderar as retificações das bases de cálculo dos tributos no ano-calendário de 2012, restabelecendo-se as bases de cálculo e os saldos das contas de prejuízos fiscais e de base negativa de CSLL, apurados pela Impugnante e desconstituir o valor do crédito de IRPJ lançado.

5. Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista, Relator

Admissibilidade

6. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 43 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

7. Antes mesmo da ciência do Acórdão 16-80.310 - 3ª Turma da DRJ/SPO o contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário. Logo, o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Mérito

CONTEXTUALIZAÇÃO SOBRE SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS

8. Há muito tempo se debate a natureza dos incentivos fiscais concedidos pelos entes estaduais para que se defina se há ou não à incidência de IRPJ e CSLL, havendo mudanças legislativas relevantes ao longo do tempo, assim como jurisprudências administrativas e judiciais.

9. A primeira legislação que vigorou sobre o tema foi a Lei das SA (Lei nº 6.404/76), que assim versou no seu art. 182 original:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

(...)

d) as doações e as subvenções para investimento.

10. Depois, o Decreto-Lei 1.598/77 (alterado pelo Decreto-lei nº 1.730/79) deu o seguinte tratamento tributário às denominadas subvenções para investimento:

Art. 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

(...)

§ 2º - 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:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19;

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (grifo próprio)

11. A partir destas normas, se implementou um debate sobre o que seriam subvenções para investimentos e o que seriam subvenções para custeio. E, então, sobreveio o Parecer Normativo CST nº 112/78, que definiu:

Subvenção para investimento é a transferência de recursos para a pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

12. O que se percebe, até então, é que aquelas subvenções consideradas como para investimentos (e nisso há muita divergência jurisprudencial) não seriam tributadas pelo Lucro Real, devendo ser registradas como reserva de capital, só podendo ser utilizadas para absorver

prejuízos ou ser incorporadas ao capital social, observar o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19 do Decreto-Lei 1.598/77.

13. Com a advento das mudanças contábeis realizadas pelo Brasil para adequação ao padrão mundial de contabilização, a Lei 11.638/2007 alterou a Lei das SA (Lei nº 6.404/76), revogando a já citada alínea “d” do § 1º do art. 182 e incluindo o art. 195-A:

Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei).

14. Ou seja, com esta mudança, a reserva de incentivos fiscais deixou de ser uma reserva de capital para ser uma reserva de lucros, sendo facultativa a sua realização.

15. Como a proposta das mudanças contábeis realizadas em 2007 tinha como premissa não ocorrer impactos tributários, foi instituído o Regime Transitório de Tributação (RTT), através da Medida Provisória 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Sobre o tema Subvenções para Investimento, esta Lei assim previu:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, 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, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes. (grifo próprio)

16. O ano calendário do lançamento aqui debatido é 2012. Então, era sobre este regramento legal que estava o sujeito passivo no período de apuração.

17. Mas novas mudanças ocorreram sobre o tema, inclusive com alcance sobre fatos pretéritos. Primeiramente a Lei nº 12.973/2014 revogou o art. 18 da Lei nº 11.941/2009, que versava sobre o RTT. Ao mesmo tempo, o art. 30 da mesma Lei nº 12.973/2014 assim passou a prever sobre tributação de IRPJ e CSLL de subvenções para investimento:

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. *(grifo próprio)*

18. Logo após, a Lei Complementar nº 160/2017 incluiu mais dois parágrafos no art. 30 da mesma Lei nº 12.973/2014 acima citada:

§ 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.

19. A Lei Complementar nº 160/2017 ainda previu:

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.

20. Ou seja, a partir deste momento não há mais que se debater se os incentivos fiscais concedidos pelos entes estaduais sobre ICMS são ou não subvenções para investimento. A Lei assim determinou, inclusive para fatos pretéritos em processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, que é o caso presente. Então, eles devem ser considerados subvenções para investimento, só necessitando cumprir os regramentos previstos nas normas em relação a contabilização e destinação, conforme legislação vigente na época dos fatos geradores.

21. Só para fins históricos, registra-se que, por fim, e não menos importante, a Medida Provisória 1.185/2023, convertida na Lei nº 14.789/2023, revogou o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, que previa o não oferecimento à tributação de IRPJ e CSLL das subvenções para investimentos, acabando com este benefício fiscal (não tributação de IRPJ e CSLL) no modelo existente. Passou-se a ter uma nova forma de cômputo destas subvenções para fins de tributação sobre o lucro, devendo ser oferecidas à tributação, mas com possível crédito fiscal reembolsável qualificado, como explicita as Exposições de Motivo da MP 1.185/2023:

5. Apesar do arcabouço legislativo consolidado há décadas, a Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, inseriu os §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, que foram interpretados como afastamento da aplicação de requisitos não previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, às “subvenções para investimentos” concedidas por meio do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

(...)

7. Ao pretender equiparar diversos benefícios concedidos pelos Estados relacionados ao ICMS a subvenções governamentais para investimento, os dispositivos promulgados causaram distorções tributárias, com impactos profundamente negativos para a arrecadação federal, além da insegurança jurídica e do aumento de litigiosidade tributária.

(...)

9. Nesse contexto, faz-se necessário modificar a legislação tributária a fim de estabelecer adequado tratamento aos incentivos fiscais federais relacionados às subvenções para investimentos concedidas pelos entes federados.

10. Para estimular as subvenções concedidas pelos entes federados com o propósito de implantação ou expansão de empreendimento econômico, o novo modelo proposto autoriza a apuração de crédito fiscal pela pessoa jurídica subvencionada, observados determinados requisitos e procedimentos.

(...)

20. O atual incentivo de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL será concedido na forma de crédito fiscal reembolsável qualificado. Portanto, as receitas de subvenção ou de doação efetuada pelo poder público irão compor as

bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a partir de 1º de janeiro de 2024.

22. Paralelo a todas essas mudanças legislativas, houve vasto debate no judiciário sobre o tema, especialmente quando vigentes o art. 18 da Lei nº 11.941/2009 e o art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

23. O julgado no ERESP 1.517.492/PR, proferido em 08/11/2017 pelos ministros da 1ª Seção do STJ em análise de Embargos de Divergência em RESP, embora não submetido ao rito de recursos repetitivos, tratou especificamente da exclusão do incentivo fiscal concedido como crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, proferindo o seguinte entendimento:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

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

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

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

IV – Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque

fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

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

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

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

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

IX – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em 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 preceito 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.

24. Como se extrai, o ERESP nº 1.517.492, ao discutir a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido de ICMS concedido como incentivo pelos estados, entendeu pela sua exclusão, independentemente de qualquer discussão das exigências prevista no art. 18 da Lei nº 11.941/2009 e no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. O principal fundamento para afastar a tributação do crédito presumido de ICMS pelo IRPJ e CSLL foi a violação ao pacto federativo.

25. Mais recentemente, em 12/03/2023, o mesmo Superior Tribunal de Justiça (STJ), desta vez em sede de recursos repetitivos, proferido decisão no Recurso Especial nº 1.945.110 – RS, assim se pronunciou:

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.** (g.n.)

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

4.1. O efeito de recuperação: O efeito de recuperação é um fenômeno próprio de sistemas que adotam a não cumulatividade do tipo "imposto sobre imposto", como foi a opção brasileira para o ICMS. Adotado o método "imposto sobre imposto", uma alíquota inferior, redução de base de cálculo ou uma isenção, por exemplo, aplicadas no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, na ponta final. É que a diferença é recuperada pelo Fisco através da

aplicação de incidência mais elevada nas operações posteriores, diante da ausência da possibilidade de apuração de crédito de imposto destacado na nota fiscal. Esse é o chamado efeito de recuperação, representado no diferimento da incidência.

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

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

5. Compreensão firmada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: No mesmo sentido, a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP n. 1.968.755/PR (Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022) que versou sobre a possibilidade de extensão aos demais benefícios fiscais de ICMS do entendimento firmado para o crédito presumido, compreendeu que “o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa

em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos”.

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

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

8. Teses a serem submetidas ao Colegiado:

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

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

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como

medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta à Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

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

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

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

26. De pronto, se percebe que este julgado do STJ, no Recurso Especial nº 1.945.110 – RS, em sede de recursos repetitivos, buscou se afastar do ERESP nº 1.517.492, não decidindo sobre a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido de ICMS concedido como incentivo pelos estados. Ele trata, na verdade, da incidência dos demais benefício fiscais relacionados ao ICMS (tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros) na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Por conclusão, há o entendimento que há autorização da dedução dos demais benefícios fiscais de ICMS a título de subvenções para investimento (excluído crédito presumido, não objeto deste julgado) da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, desde que cumprido os requisitos que estabelecidos em Lei, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

27. E este é o contexto que se apresenta sobre subvenções governamentais, que é tema da presente lide.

DELIMITAÇÃO DA LIDE

28. O contribuinte inicia seu recurso argumentando que a Fiscalização não questionou a natureza da subvenção percebida pela empresa, tampouco que esta tenha sido utilizada para fim

não autorizado por lei. E que o Acórdão recorrido buscou inovar ao questionar a natureza da subvenção percebida e a forma de utilização dos valores subvencionados.

29. O recorrente tem razão.

30. Como já citado anteriormente, o ano calendário do tributo lançado é 2012 e a legislação vigente sobre o tema, à época, era:

- a) O art. 195-A da Lei das SA (Lei nº 6.404/76), ainda vigente, que passou a classificar a reserva de incentivos fiscais como reservar de lucros.
- b) O art. 18 da Lei nº 11.941/2009, que tratou do Regime Transitório de Tributação (RTT), onde estabeleceu que as subvenções para investimentos devem ser reconhecidas na conta de resultado, podendo ser excluídas através do LALUR, sob determinadas condições.

31. Para desconsiderar a exclusão feita em LALUR pelo contribuinte, estas foram as razões citadas pela Autoridade Fiscal:

Em síntese, repetimos, o contribuinte para excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores referentes à subvenção para investimento, deverá:

- 1) Reconhecer, pelo regime de competência, o valor da subvenção no resultado do exercício;
- 2) O referido montante, limitado ao lucro líquido do exercido, deverá ser mantido na reserva de incentivos fiscais (reserva de lucros)

A subvenção para investimento, em regra, será tributada se não for mantida na referida reserva de lucros, de acordo com o art. 4º, parágrafo único, da IN RFB nº 949 de 2009 para o IRPJ e o art.13. § 1º da IN RFB nº 1.397/13 para a CSLL. Este é o caso da empresa CORONA no ano-calendário de 2012. como veremos.

Em que pese ter reconhecido a subvenção para investimento como receita do período utilizando-se da conta contábil nº 4.3.1.01.003 - Incentivo fiscal - PSDI quando foram creditados valores durante todo ano que totalizaram R\$ 7.797.946,36, a empresa não criou a respectiva Reserva de Lucros. Neste sentido, basta observar o Balanço Patrimonial transcrito na DIPJ/13, Ficha 37 A - Passivo - Balanço Patrimonial - Linha 41 - Reserva de Lucros - Doações e Subvenções para Investimentos, cujo saldo é zero. Também não há nesta mesma ficha qualquer outro valor que possa justificar ter sido feita tal transferência.

Também neste mesmo sentido, pode-se observar na DIPJ/13, Ficha 09 A - Demonstrativo do Lucro Real - PJ em Geral: Linha 03 - Lucro Líquido após Ajuste do RTT, o valor positivo de R\$ 190.585,67 e como Exclusão na Linha 61 - Doações e Subvenções para Investimento - o valor de R\$ 7.797.946,36.

Dessa forma, deve ser retificado de Ofício, na DIPJ/13, a Ficha 09 A – Demonstração do Lucro Real – PJ em Geral, glosando-se a referida exclusão da Linha 61 - Doações e Subvenções para Investimento e compensando-se o prejuízo

fiscal de períodos de apuração anteriores, respeitado o limite dos 30% conforme a seguir descrito:

(...)

32. Então, de fato, a autoridade fiscal não questiona a natureza da subvenção do contribuinte, nem tampouco a destinação dos recursos provenientes da subvenção. Logo, a lide se restringe à condição posta pela Autoridade Fiscal para a glosa da exclusão das Doações e Subvenções para Investimento efetuados pelo contribuinte em LALUR no valor de R\$ 7.797.946,36, qual seja: a não contabilização como reserva de lucros das Subvenções para Investimento, infringindo o inciso III do art. 18 da Lei nº 11.941/2009.

33. E não poderia ser diferente, dado os §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 (incluídos posteriormente, mas com efeitos retroativos), onde resta claro que todos os benefícios fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados ou Distrito Federal são considerados subvenções para investimento. Além disso, o julgamento do Recurso Especial nº 1.945.110 – RS no STJ, em sede de recursos repetitivos, reconheceu que benefícios fiscais relacionados a ICMS (exceto crédito presumido de ICMS), podem ser excluídos da base de cálculo de IRPJ e CSLL, desde que cumpram o previsto em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014).

34. Então, a lide aqui se restringe à razão apontada pela Autoridade Fiscal para a desconsideração da exclusão feita em LALUR pelo contribuinte referente a subvenções para investimentos: a não contabilização como reserva de lucros das Subvenções para Investimento, infringindo o inciso III do art. 18 da Lei nº 11.941/2009.

CARACTERIZAÇÃO DO BENEFÍCIO GOVERNAMENTAL DO CONTRIBUINTE

35. O benefício fiscal relativo ao ICMS que o contribuinte tem direito foi concedido através da Portaria Nº 654/2001 – SEFAZ de Sergipe, de 02/05/2001 (e-fl. 88), que teve seu início de fruição alterado através da Resolução Nº 23/2009 do Conselho de Desenvolvimento Industrial do Estado de Sergipe (e-fls. 89 e 90). Ele se caracteriza, na prática, pelo diferimento do ICMS a pagar em 10 anos e, no caso dos produtos manufaturados pela empresa, com período de amortização em mais 10 anos, com redução para 25% do valor do imposto, como se vê:

I- o diferimento pelo prazo de 10 (dez) anos do ICMS, nas entradas de bens ou mercadorias para o emprego no processo de industrialização, em relação às situações abaixo indicadas:

a) Ao diferencial de alíquota dos bens de capital, adquiridos de outras Unidades da Federação ou importados do exterior;

b) A incidência do imposto sobre as matérias-primas, insumos, materiais secundários e embalagens, importados do exterior;

II – carência de 10 (dez) anos para pagamento do ICMS devido, quanto aos produtos manufaturados pela empresa, cujo recolhimento deverá ser amortizado nos 10 (dez) anos imediatamente subsequentes ao prazo de carência, em valor equivalente a 25% (vinte e cinco por cento) do imposto beneficiado.

36. Ou seja, o benefício fiscal envolvido não é crédito presumido de ICMS, mas sim diferimento ou carência para pagamento, combinado com redução do imposto devido. Então, no caso concreto, não há que se falar em possível aplicação do julgado do ERESP 1.517.492/PR, como alegado pelo recorrente, já que este se restringiu aos casos de crédito presumido de ICMS.

37. Além disso, o contribuinte alega que não há substância econômica ou acréscimo patrimonial na subvenção para investimento. Mas isso não é o que se vê, na prática. Só para tornar mais didático, suponha uma venda de R\$ 100,00 de um produto do contribuinte, com alíquota de 10% de ICMS. Essa venda envolveria três lançamentos contábeis:

- 1) Crédito de Receitas com Vendas (conta de resultado), com débito de Clientes a Receber (ativo) no valor de R\$ 100,00;
- 2) Crédito de ICMS a Pagar (passivo) com débito de Despesas com ICMS (conta de resultado) no valor de R\$ 10,00;
- 3) Crédito de Receita com Subvenção (conta de resultado) e débito de ICMS a pagar (passivo) de R\$ 7,50.

38. Para melhor visualizar, assim ficariam os lançamentos nas denominadas conta T:

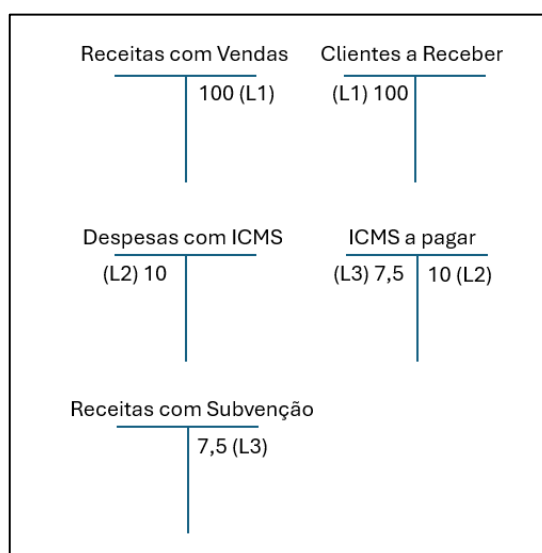


Figura 1

39. Na sua Demonstração do Resultado do Exercício (de forma resumida, para ser didático), o contribuinte assim teria, considerando que o custo do produto vendido foi de R\$ 50,00:

Receitas com Vendas	100,00
---------------------	--------

Receitas com Subvenção	7,50
Despesas com ICMS	(10,00)
Custo dos Produtos Vendidos	(50,00)
Lucro Líquido Antes do IRPJ	47,50

Tabela 1

40. Ora, de fato o contribuinte teve dispêndios com ICMS de R\$ 2,50. Então, a subvenção proporcionada pelo Estado fez reduzir seu ICMS a pagar em R\$ 7,50, resultando efetivamente em um acréscimo patrimonial para a empresa nessa proporção. Logo, esta parcela deve ser reconhecida no resultado do exercício, exatamente por ter influenciado economicamente, com acréscimo patrimonial e elevação do lucro da empresa.

41. Frente a esta realidade, se diverge da interpretação do contribuinte de que não há substância econômica que justifique a tributação de IRPJ/CSLL sobre as subvenções de investimento. Tanto há que a legislação que veio tratar da adaptação da contabilidade brasileira aos padrões contábeis internacionais trouxe essa previsão expressamente (inciso I do art. 18 da Lei nº 11.941/2009):

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

42. Contudo, o legislador entendeu por bem considerar esta parcela de R\$ 7,50 de subvenção para investimento, do exemplo dado, passível de exclusão da apuração do IRPJ e CSLL, como aqui antes explicitado. Logo, se trata de um benefício fiscal federal concedido sobre um ganho que o contribuinte obteve com um benefício fiscal estadual, com condições impostas pela legislação para que se possa usufruí-lo.

CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PARA APROVEITAMENTO DO BENEFÍCIO FISCAL DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DE IRPJ/CSLL DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

43. Para o ano de 2012, como já reportado, era o art. 18 da Lei nº 11.941/2009 que previa a exclusão das subvenções para investimento da apuração de IRPJ/CSLL e estabelecia as condições para tal, assim preconizando:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, 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, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes. (grifo próprio)

44. O art. 18 acima estabelece que a empresa “DEVERÁ” fazer o previsto nos incisos I, II, III e IV quando tiver que contabilizar as subvenções para investimento. Ademais, o § 1º estatui que, caso seja descumprido algum dos requisitos dos incisos I a IV, as subvenções para investimento devem ser tributadas. Só reforçando, este é o inciso III do art. 18 citado, que foi acusado pela Autoridade Fiscal de ter sido descumprido:

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

45. Em nenhum momento o recorrente rebate o argumento utilizado pela Autoridade Fiscal de que houve o descumprimento do requisito acima apontado.

46. Contudo, a empresa aduz que o registro e o controle da quantia subvencionada em conta de reserva de incentivos fiscais não é, nem em tese, elemento essencial para que sobre tal quantia não incida o IRPJ e a CSLL. Seria um mero dever instrumental para permitir o controle do destino dado ao valor da subvenção, nada mais que uma obrigação acessória. Ressalta que registros contábeis não configurariam fato imponível do IRPJ e da CSLL, apenas o noticiam. A essência deveria prevalecer sobre a forma, que seria a prevalência da verdade material. Assim, a elaboração desses documentos fiscais e contábeis não passa de mero dever instrumental ou obrigação acessória.

47. Se diverge do recorrente. Há que se lembrar que se está diante de um benefício fiscal dado pelo legislador para exclusão da base de cálculo de IRPJ e CSLL das subvenções para investimento. O CTN, no art. 111, assim define como se deve ser realizada a interpretação da legislação que disponha sobre isenções:

Art. 111. **Interpreta-se literalmente a legislação tributária** que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (grifo próprio)

48. Então, há que se interpretar literalmente a legislação que versa sobre o tema da lide.

49. A contabilidade é o registro realizado pela empresa de sua condição econômica e patrimonial a partir dos fatos econômicos ocorridos e da interpretação realizada pelo contribuinte. Ao não registrar, no ano fiscalizado, como reserva de lucro os valores provenientes da subvenção para investimento, que era facultativo, o contribuinte demonstra sua opção contábil frente ao fato econômico ocorrido. Não vem ao caso se a contabilidade é ou não uma obrigação acessória. O que interessa é quais as condições estabelecidas na legislação para que o contribuinte usufrua do benefício fiscal previsto em lei. E, no caso concreto, a opção realizada pelo recorrente descumpre o requisito previsto no inciso III do art. 18 da Lei nº 11.941/2009, que, como estabelece o caput do artigo 18, DEVE ser cumprido para que se tenha a exclusão das subvenções da base de cálculo de IRPJ e CSLL.

50. O recorrente traz, ainda, argumento que houve um equívoco contábil. Contudo, não se consegue vislumbrar, com os documentos acostados ao processo, esse equívoco. Como previsto no Código de Processo Civil, em seu art. 373, o ônus da prova recai sobre quem alega o fato.

51. O que se observa é que o contribuinte não constituiu reservas de lucros sobre as subvenções para investimento durante os anos de 2009 a 2015. Somente após ser cientificado do lançamento, o contribuinte constitui tal reserva (em 2016), buscando reconstitui-la retroativamente. Isso não é demonstração de equívoco (por 7 anos seguidos!). A verdade que se transparece é que o contribuinte fez sua opção contábil durante 07 anos seguidos de não realizar a reserva de lucros e, quando se deparou com o lançamento tributário, buscou formas de tentar reverter suas opções pretéritas. Aliás, como bem lembrado pelo recorrente, o princípio da verdade material é um dos corolários das instâncias julgadoras administrativas. E, neste caso, parece muito claro que o pretendido pelo contribuinte pelos 7 anos seguidos foi a não constituição da reserva de lucros com as subvenções para investimento. E não há no processo um documento que seja que demonstre, na época dos fatos (2009 a 2015), que o contribuinte tinha o intuito de contabilizar a subvenção para investimento como reserva de lucro, mas não o fez por engano.

52. O recorrente ainda argumenta que não fez destinação vedada em lei dos valores relativos às subvenções para investimento. Mas isso é irrelevante para o caso em debate. A destinação dos valores relativos à subvenção para investimento é outra condição estabelecida pela legislação para que se possa usufruir da isenção pretendida. Mas esse não foi o apontado pela Autoridade Fiscal, em nada modificando a realidade trazida no Auto de Infração.

53. Neste mesmo sentido, há inúmeros julgados recentes desta Seção do CARF:

Acórdão nº 1302-007.123 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

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

Ano-calendário: 2015

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

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

ACÓRDÃO 1201-006.776 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 15 de maio de 2024

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

Data do fato gerador: 31/03/2016, 30/06/2016

SUBVENÇÃO DO ICMS PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO DEDUÇÃO. BASE DE CÁLCULO. REQUISITOS LEGAIS.

As subvenções do ICMS para investimento cujos valores não tenham sido, comprovadamente, destinados à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, por se caracterizarem como receita e sem que tenham sido cumpridos os demais requisitos para sua exclusão, devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

ACÓRDÃO 1302-007.238 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 16 de agosto de 2024

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2004

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

O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Acórdão nº 1301-006.360 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 20 de junho de 2023

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

Exercício: 2011, 2012

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. INDEDUTIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL QUANDO REGISTRADO COMO RECEITA.

Os §§ 4º e 5º, acrescentados ao art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, pela Lei Complementar 160, de 2017, devem ser interpretados em conformidade com o caput daquele dispositivo legal. Essa interpretação diz respeito a natureza jurídica sobre a perspectiva do doador, isto é, de que tais valores sejam registrados em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, que somente poderá ser utilizada para (i) absorção de prejuízos ou (ii) aumento do capital social.

54. Frente a todo debate aqui implementado, entende-se que o lançamento efetuado pela Autoridade Fiscal é substanciado devidamente no não cumprimento de requisito legal para usufruir benefício fiscal de exclusão da base de cálculo de IRPJ e CSLL a subvenções para investimento tratadas, não devendo prosperar a insurreição do recorrente.

Dispositivo

55. Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

56. É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista