



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10746.730340/2021-31
ACÓRDÃO	1102-001.681 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LATICINIOS BELA VISTA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

EXCLUSÃO DO LUCRO REAL E DO LUCRO LÍQUIDO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. FATOR REDUTOR DO IRPJ E CSLL. INEXIGÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DE CONCESSÃO DO BENEFÍCIO COMO ESTÍMULO À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTOS ECONÔMICOS. TESE FIRMADA EM SEDE DE REPETITIVOS PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NO TEMA 1182.

As subvenções decorrentes de benefícios fiscais de ICMS podem ser excluídas da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), independentemente da demonstração pela contribuinte da concessão do benefício como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, conforme decisão do STJ no julgamento do Tema 1182, em sede de repetitivos.

O STJ julgou o tema 1182, resultante do análise do REsp nº 1945110/RS, afetado pelo rito dos recursos repetitivos (RISTJ – Art. 256-I e art. 1.036 do CPC), firmando a tese de que é impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), 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.

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.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Designado redator *ad hoc* o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva. Não participou do julgamento a Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira, em razão do voto já proferido pelo Relator.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, Cristiane Pires McNaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati e Fernando Beltcher da Silva.

RELATÓRIO

¹Trata-se de lançamento de IRPJ e CSLL referente ao ano-calendário de 2018, decorrente da exclusão do Lucro Real das subvenções para investimento de ICMS que a contribuinte promoveu no período.

¹ Na condição de Redator *ad hoc*, designado na forma do art. 58, inciso III, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, reproduzo, na íntegra, o relatório inserido pelo Relator original, Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, no diretório corporativo do CARF.

Colho da decisão recorrida as principais informações relacionadas ao caso em análise, ao final complementadas por esta relatoria:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração – AI, com exigência de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, fls. 02/07 e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, fls. 09/13, referente ao exercício 2019, ano-calendário 2018, no montante de R\$76.008.172,85, valor atualizado até 10/2021.

Demonstrativo do crédito tributário lançado.

Código de receita	Imposto R\$	Juros de Mora R\$	Multa de ofício R\$	Total R\$
IRPJ – 2917	30.056.413,02	3.447.470,57	22.542.309,76	56.046.193,35
CSLL -2973	10.705.196,28	1.227.886,01	8.028.897,21	19.961.979,50
Total				76.008.172,85

Conforme informações extraídas dos Autos de Infração - AI, relatório Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal e Relatório Fiscal - RF, fls. 17/42, foi constatada a seguinte infração:

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – INFRAÇÃO EXCLUSÕES INDEVIDAS.

Fato Gerador/IRPJ	Valor Apurado R\$
31/12/2018	120.321.652,10

O procedimento fiscal foi iniciado para análise do benefício fiscal de subvenção de ICMS apropriado no resultado fiscal do ano-calendário de 2018.

O lucro líquido contábil antes do IRPJ foi de R\$156.856.805,66. Na apuração do lucro fiscal no LALUR, o contribuinte efetuou adições de R\$10.123.804,20 e exclusões de R\$267.215.400,96. Dentre as exclusões, o maior valor reside na apropriação de R\$ 262.773.785,44 no código 106 – Doações e subvenções para investimentos. Ao final das adições e exclusões, o lucro real ficou negativo em R\$ 100.234.791,10.

Na apuração da contribuição social no LACS, o contribuinte efetuou adições de R\$8.748.777,48 e exclusões de R\$267.215.400,96. Dentre as exclusões, o maior valor também reside na apropriação de R\$ 262.773.785,44 no código 106 – Doações e subvenções para investimentos. Ao final das adições e exclusões, a base de cálculo da CSLL ficou negativa em R\$ 101.609.817,82.

Esclarece a fiscalização que, conforme entendimento expedidos pela Receita Federal do Brasil – RFB, as subvenções para investimento podem ser excluídas, nos termos da legislação mais atual, desde que atendam aos requisitos legais, em especial, que tenham sido concedidas com estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e que sejam registradas em reservas de incentivos fiscais, que é a reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976.

Registra que a Solução de Consulta nº 145/2020 interpreta a aplicação das novas disposições inseridas pela Lei Complementar - LC nº 160/2017. A referida LC qualificou as subvenções do ICMS como subvenções para investimentos. No entanto, conforme art. 30 da Lei nº 12.973/2014, **nem toda subvenção para investimento pode deixar de ser computada na determinação do lucro real, mas somente aquelas que tenham sido concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**

A fiscalização analisou os lançamentos contábeis realizados pelo contribuinte para o reconhecimento das receitas relativas aos benefícios fiscais excluídos da apuração do lucro fiscal (LALUR e LACS). Ressaltou que, para serem excluídos do lucro fiscal, os valores oriundos das subvenções para investimentos devem ter sido levados ao resultado contábil, ou seja, contabilizados como receitas na apuração do resultado contábil.

Após análise, concluiu que o benefício fiscal (ICMS) tratava de subvenções para investimentos, no entanto, conforme determina o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, de forma literal, para que não sejam computadas na determinação do lucro real, as subvenções para investimentos, dentre os demais requisitos do artigo 30 já relatados nos itens 27 a 34, **devem ter sido concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**

No item 56 do RF, fls. 38, assim dispôs a fiscalização:

Pela análise da documentação e justificativas apresentadas pelo contribuinte relativas às subvenções contabilizadas nas contas contábeis 0030401013 – SUBVENÇÃO INVEST. OUTORGADO/PRESUMIDO (R\$ 196.437.365,27) e 0030401014 – SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA (R\$ 24.119.077,93), NÃO COMPROVA que se trata de subvenções CONCEDIDAS COMO ESTÍMULO À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTOS ECONÔMICOS, pois são subvenções genéricas. Dessa forma, os respectivos valores excluídos na PARTE A do LALUR (REGISTRO M300) e LACS (REGISTRO M350) da ECF do ano-calendário 2018 NÃO PODEM SER DEDUZIDOS na apuração do resultado fiscal. Em razão disso, o resultado fiscal do IRP.1 e da CSLL deve ser majorado em R\$ 220.556.443,20.

Após a glosa das subvenções para investimento o Lucro Real ajustado passou para R\$120.321.652,10 e a base de cálculo da CSLL ajustada ficou em R\$118.946.625,38.

Os valores mensais glosados referentes às contas contábeis 0030401013 – SUBVENÇÃO INVEST. OUTORGADO/PRESUMIDO (total do ano-calendário 2018 R\$ 196.437.365,27) e 0030401014 – SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA (total do ano-calendário 2018: R\$ 24.119.077,93), conforme tabela de fls. 39 do RF.

A multa de ofício foi aplicada no percentual de 75%, conforme art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

O sujeito passivo foi intimado em 13/10/2010, conforme Termo de Abertura de Documento, fls. 77, ao acessar os arquivos digitais do processo.

A impugnação foi apresentada, pelo sujeito passivo, em 09/11/2021, fls. 255, conforme instrumento de fls. 256/279.

Faz um breve relato dos fatos e apresenta argumentos sobre a legalidade da dedução das subvenções concedidas a título de crédito outorgado ou presumido e base de cálculo reduzida, conforme razões adiantes reproduzidas.

As deduções glosadas pela fiscalização são referentes aos benefícios fiscais estaduais registrados nas contas contábeis: (a) 0030401013 (crédito outorgado e presumido); e (b) 0030401014 (base de cálculo reduzida). Não assiste razão à autoridade autuante que entendeu que os benefícios não foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, vez que não foram atendidos os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

De acordo com o referido art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a subvenção é destinada ao investimento, não podendo sofrer tributação, sob pena de comprometimento da quantia a ser utilizada.

No tocante às subvenções governamentais, quando inerentes a incentivos e benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são consideradas “para investimento”, se observadas as condições previstas no art. 30, mencionado anteriormente, ou seja, que decorram de programa de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos e os recursos sejam registrados em conta de reserva de lucro ou mantidos no capital social, vedada a distribuição posterior ou a redução do capital em período anterior até cinco anos da formação de reservas dessa natureza.

As condições para fruição do benefício estão definidas na lei, no entanto, o fisco passou a exigir outros requisitos além dos estabelecidos pelo legislador. A LC nº 160//2017, condiciona que o beneficiário faça o registro do valor em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/76, que somente poderá ser utilizada para “a” – absorção de prejuízos fiscais; ou “b” aumento de capital.

O ponto principal a ser analisado é se o crédito presumido, o crédito outorgado e a redução de base de cálculo do ICMS, tratados pela fiscalização como subvenções genéricas para investimento, encartam-se no conceito de subvenção para investimento de que cuida a Lei nº 12.973/2014.

Extrai-se do art. 30, §4º da Lei nº 12.973/2014, com redação dada pela LC nº 160/2017, todos os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenção para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas nesse artigo.

A natureza jurídica do benefício concedido sob a forma de crédito presumido, crédito outorgado e redução de base de cálculo, modalidades de renúncia que integram o rol dos incentivos fiscais previstos no Convênio ICMS 190/2017 (cláusula primeira §4º) e no art. 1º da LC nº 24 de 1975.

Conclui que, conforme legislação anteriormente citada, a redução da base de cálculo, os créditos outorgados e presumidos são considerados subvenção para investimento, livres de incidência de IRPJ e CSLL (art. 30 da Lei nº 12.973/2014).

O legislador elevou à categoria de subvenção para investimento todos os incentivos fiscais concedidos de forma regionalizada, qual seja, que não tenha aplicação no âmbito nacional.

A decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, em julgado recente, dispõe que a autoridade fiscal e os julgadores não têm competência para examinar se os benefícios fiscais são para investimento ou para custeio (1201-003.799 – 1ª Seção de Julgamento/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária).

No caso, o benefício concedido unilateralmente pelo Estado de Goiás, com vistas a atrair empreendimento econômicos, tem natureza de subvenção para investimento.

Cita o entendimento expedido pelo Parecer SEI nº 19/2018/CAT/PGACTP/PGFN-MG, reconhecendo a impossibilidade de glosa dos incentivos fiscais após a vigência da LC nº 160/2017.

Alega violação ao Pacto Federativo, uma vez que as subvenções para investimentos concedidas pelos Estados e pelo Distrito Federal, ainda que consideradas genéricas, como entendeu a fiscalização, não podem ser tributadas pela União, por afronta ao princípio federativo e da imunidade recíproca, segundo o qual os entes políticos não podem tributar a renda uns dos outros.

Cita entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ e do Tribunal Regional da 3ª Região no sentido de que a inclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL dos incentivos fiscais, afrontar os princípios constitucionais federativo e segurança jurídica.

Por todo o exposto, requer seja julgado totalmente improcedente o lançamento ora contestado.

A DRJ manteve os lançamentos, em decisão assim ementada (fls. 307 e seguintes):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2018

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. VINCULAÇÃO DAS DRJ. O contribuinte não juntou nos autos posição jurisprudencial, seja administrativa ou judicial, que vincule as decisões prolatadas por este Colegiado Julgador.

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os

benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 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 nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES JULGADORAS PARA APRECIÇÃO DE LEGALIDADE DE NORMAS INFRALEGAIS. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no país, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e legalidade ne normas infralegais tributárias e de atos regularmente editados, tampouco reconhecer a inaplicabilidade do comando normativo neles previstos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte manejou Recurso Voluntário ao CARF (fls. 327 e seguintes), em que repisa as razões da impugnação e acrescenta fundamentos adicionais, que serão analisados no voto.

É o relatório.

VOTO

²Conselheiro **Fernando Beltcher da Silva**, Redator *ad hoc*.

O recurso é voluntário e preenche os requisitos de admissibilidade para ser conhecido.

O caso em apreço trata de lançamentos de IRPJ e CSLL decorrentes da redução do Lucro Real e Lucro Líquido pela exclusão das subvenções de ICMS a que a contribuinte faz jus.

Sobre os fatos narrados no relatório, o TVF informa que “*por meio do Termo de Intimação Fiscal 08, de 20/09/2021 (DOC_06), o contribuinte foi intimado a apresentar documentação de comprovação e/ou justificativas de que as subvenções registradas nas contas contábeis abaixo tenham sido concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, conforme artigo 30 da Lei nº 12.973/2014: a) 0030401013 – SUBVENÇÃO INVEST. OUTORGADO/PRESUMIDO (Crédito outorgado dos Estados de Goiás e de São Paulo / Crédito Presumido dos Estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul); b) 0030401014 –*

² Na condição de Redator *ad hoc*, designado na forma do art. 58, inciso III, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634, de 2023, reproduzo, na íntegra, o voto inserido pelo Relator original, Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, no diretório corporativo do CARF, não refletindo, necessariamente, a adesão deste Redator à compreensão do Relator.

SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA. A resposta a essa Intimação foi juntada e este processo (DOC_07) e analisada conforme descrito a seguir”.

Trata-se, portanto de (a) créditos outorgados de ICMS do Estados de Goiás e São Paulo e (b) créditos presumidos de ICMS dos Estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul e (c) redução de ICMS por subvenção para investimentos, objeto das contas contábeis acima identificadas.

Importa registrar que o TVF fez uma análise pormenorizada da contabilização global da contribuinte, tendo chegado à conclusão de regularidade, nesses termos (fls. 34):

50. Nesse aspecto, a subvenção contabilizada na conta 0030401004 – SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUIR, com valor de R\$ 46.908.158,04, tendo como conta redutora 0030401097 - (-) ANTECIPAÇÃO 10% DO PRODUIR, com valor de R\$ -4.690.815,80, atende aos requisitos legais para ser excluída do LALUR e LACS, pois se trata de uma subvenção para investimento concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, conforme TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL – TARE Nº 001-1145/2019–GSE, TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL – TARE Nº 157/2017-GSE (DOC_07).

A conclusão de regularidade contábil acima mencionada consta do capítulo do TVF que trata da “FORMA DE CONTABILIZAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO”, que abaixo transcrevo para fins de registro da regularidade contábil da escrituração analisada:

DA FORMA DE CONTABILIZAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS

35. Dando continuidade à análise do caso em tela, foram analisados os lançamentos contábeis realizados pelo contribuinte para o reconhecimento das receitas relativas aos benefícios fiscais excluídos da apuração do lucro fiscal (LALUR e LACS). Para serem excluídos do lucro fiscal, os valores oriundos das subvenções para investimentos devem ter sido levados ao resultado contábil, ou seja, contabilizados como receitas na apuração do resultado contábil.

36. Conforme tabela abaixo de razão com contrapartidas da contabilidade do contribuinte, as receitas de subvenções para investimentos são contabilizadas no grupo **Outras Receitas Operacionais** nas contas analíticas 0030401013 – SUBVENÇÃO INVEST. OUTORGADO/PRESUMIDO, 0030401004 – SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUIR, 0030401014 – SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA e 0030401097 - (-) ANTECIPAÇÃO 10 DO PRODUIR:

Nível	Código	Conta	↑	Saldo inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
2	4304	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	S	0,00		433.660,470,58	433.660,470,58	0,00	
3	30401	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	S	0,00		433.660,470,58	433.660,470,58	0,00	
4	030401013	SUBVENÇÃO INVEST. OUTORGADO/PRESUMIDO	A	0,00		294.191,209,17	294.191,209,17	0,00	
4	030401004	SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUZIR	A	0,00		46.006,946,83	46.006,946,83	0,00	
4	030401014	SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA	A	0,00		43.745,745,35	43.745,745,35	0,00	
4	030401001	RECUPERAÇÃO DE DESPESAS	A	0,00		23.334,191,28	23.334,191,28	0,00	
4	030401005	AJUSTE DE INVENTÁRIO	A	0,00		13.600,510,76	13.600,510,76	0,00	
4	030401097	(-) ANTECIPAÇÃO 10 DO PRODUZIR	A	0,00		5.463,808,89	5.463,808,89	0,00	
4	030401009	REVERSÃO DE PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS	A	0,00		4.441,615,52	4.441,615,52	0,00	
4	030401003	ALUGUEIS ATIVOS	A	0,00		45.840,00	45.840,00	0,00	
4	030401002	BONIFICAÇÃO RECEBDA	A	0,00		24.860,08	24.860,08	0,00	
4	030401099	(-) COFINS S/ OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	A	0,00		3.073,44	3.073,44	0,00	
4	030401098	(-) PIS S/ OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	A	0,00		667,26	667,26	0,00	
2	4404	COMPRAS DE MATERIAIS E SERVIÇOS TRANSITÓRIOS	S	0,00		271.846,182,00	271.846,182,00	0,00	

37. A tabela a seguir foi elaborada a partir do razão com contrapartidas da conta de nível 3, 30401 – OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS, com filtro no tipo = "ENCERRAMENTO CONTÁBIL".

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Valor	Saldo	D/C	Valor	Saldo	Conta	Conta
31/12/2018	0030401001	RECUPERAÇÃO DE DESPESAS	D	18.049.785,67				247.392.845,70	C			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0020305001	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	C	18.049.785,67				247.392.845,70	C			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0030401002	BONIFICAÇÃO RECEBIDA	D	20.482,43				247.372.383,27	C			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0020305001	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	C	20.482,43				247.372.383,27	C			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0030401003	ALUGUEIS ATIVOS	D	40.440,00				247.331.943,27	C			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0020305001	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	C	40.440,00				247.331.943,27	C			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0030401004	SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUIR	D	46.908.158,04				200.423.785,23	C			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0020305001	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	C	46.908.158,04				200.423.785,23	C			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0030401005	AJUSTE DE INVENTÁRIO	D	120.612,58				200.303.172,65	C			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0020305001	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	C	120.612,58				200.303.172,65	C			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0030401009	REVERSÃO DE PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS	D	4.441.615,52				195.861.557,13	C			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0020305001	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	C	4.441.615,52				195.861.557,13	C			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0030401013	SUBVENÇÃO INVEST. OUTORGADO/PRESUMIDO	D	196.437.305,27				575.008,14	D			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0020305001	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	C	196.437.305,27				575.008,14	D			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0030401014	SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA	D	24.116.077,93				24.694.886,07	D			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0020305001	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	C	24.116.077,93				24.694.886,07	D			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0020305001	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	D	4.690.815,60				20.004.670,27	D			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0030401097	(-) ANTECIPAÇÃO 10 DO PRODUIR	C	4.690.815,60				20.004.670,27	D			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0020305001	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	D	867,26				20.003.403,01	D			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0030401098	(-) PIS S/ OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	C	867,26				20.003.403,01	D			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0020305001	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	D	3.073,44				20.000.325,57	D			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL
31/12/2018	0030401099	(-) COFINS S/ OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	C	3.073,44				20.000.325,57	D			ENCERRAMENTO CONTÁBIL	ENCERRAMENTO CONTÁBIL

38. Nos lançamentos contábeis acima, além de outras contas levadas ao resultado contábil, verificam-se os valores dos lançamentos de encerramento de resultado relativos às subvenções para investimentos: i) SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUZIR = **R\$ 46.908.158,04**; ii) SUBVENÇÃO INVEST. OUTORGADO/PRESUMIDO = **R\$ 196.437.365,27**; iii) SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA = **R\$ 24.119.077,93**; e iv) (-) ANTECIPAÇÃO 10 DO PRODUZIR = **R\$ 4.690.815,80** (conta redutora). Total das receitas de subvenções para investimentos apropriadas no resultado contábil do exercício = **R\$ 262.773.785,44**.

39. Veremos agora como o contribuinte contabilizou os fatos contábeis relativos ao ICMS até chegar às receitas de subvenções apropriadas no resultado contábil. Normalmente, é prática contábil utilizar contas contábeis de ICMS no ativo (ICMS a Recuperar/Compensar) para contabilizar o ICMS incidente sobre as compras, no passivo (ICMS a Recolher) para contabilizar o ICMS a recolher e no resultado, como dedução de receita, uma conta redutora ICMS sobre Vendas.

40. A tabela abaixo foi extraída do balancete de 2018 com filtro "ICMS" na conta contábil. Conforme explicação acima, foram marcadas as contas

com os números 1 ICMS a Recuperar (Ativo), 2 ICMS a Recolher (Passivo) e (-) ICMS S/ Vendas (Redutora de Receitas).

Nível	Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
4	0010106007	ICMS A RECUPERAR 1	A	3.656.108,70	D	513.111.201,52	512.907.674,90	3.999.636,24	D
4	0010106026	ICMS S/ ARMAZENAGEM	A	0,00		15.711.899,09	15.602.776,43	109.122,57	D
4	0010106009	ICMS A RECUPERAR 1/48 AVOS - MOBILIZADO	A	4.982.803,22	D	8.350.098,65	7.305.040,46	8.027.661,41	D
4	0010106021	ICMS ANTECIPADO	A	2.137.648,26	D	1.292.241,44	2.081.468,37	1.348.421,33	D
4	0010201002	ICMS A RECUPERAR 1/48 AVOS - MOBILIZADO	A	0,00		2.001.437,04	2.001.437,04	0,00	
4	0050104007	ICMS/PI SOBRE TRANSFERÊNCIA	A	0,00		147.850.136,42	147.850.136,42	0,00	
4	0050104008	ICMS SOBRE BONIFICAÇÕES	A	0,00		2.961.399,09	2.961.399,09	0,00	
4	0050104010	ICMS SOBRE CONSUMO PRÓPRIO, OUTRAS SAÍDAS, SUCATAS	A	0,00		1.369.938,35	1.369.938,35	0,00	
4	0050104009	ICMS SOBRE DOAÇÕES	A	0,00		422.203,31	422.203,31	0,00	
4	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS 3	A	0,00		786.940.180,33	786.940.180,33	0,00	
4	0030401014	SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA	A	0,00		43.745.745,35	43.745.745,35	0,00	
4	0020103002	ICMS A RECOLHER 2	C	5.682.742,34	C	745.754.578,30	747.945.756,18	7.673.920,22	C
4	0020103003	ICMS RETIDO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	C	4.924.940,33	C	110.106.355,60	110.094.391,13	4.740.575,78	C
4	0020103010	ICMS RETIDO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE FRETE	C	467.076,50	C	2.987.030,31	2.612.713,81	92.763,00	C

41. Ao abrir o razão com contrapartidas da conta ICMS a Recuperar, é possível perceber os seguintes lançamentos contábeis de compras:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
01/01/2018	0020102010	ENTRADAS DE MERCAD/FATURAS EMEF	D	30.619,17	3.934.646,50 D		Fatura de Fornecedor ENTRADAS EMEF 238493-1
01/01/2018	0010106011	COFINS A RECUPERAR	D	2.778,58	3.934.646,50 D		Fatura de Fornecedor COFINS A RECUPERAR 238493-1
01/01/2018	0010106007	ICMS A RECUPERAR	D	2.559,21	3.934.646,50 D		Fatura de Fornecedor ICMS A RECUPERAR 238493-1
01/01/2018	0010106010	PIS A RECUPERAR	D	603,24	3.934.646,50 D		Fatura de Fornecedor PIS A RECUPERAR 238493-1
01/01/2018	0020102001	FORNECEDORES	C	36.580,20	3.934.646,50 D		Fatura de Fornecedor COOPERVAP 238493-1
01/01/2018	0020102010	ENTRADAS DE MERCAD/FATURAS EMEF	D	31.336,87	3.937.265,70 D		Fatura de Fornecedor ENTRADAS EMEF 44503-2
01/01/2018	0010106011	COFINS A RECUPERAR	D	2.843,70	3.937.265,70 D		Fatura de Fornecedor COFINS A RECUPERAR 44503-2
01/01/2018	0010106007	ICMS A RECUPERAR	D	2.619,20	3.937.265,70 D		Fatura de Fornecedor ICMS A RECUPERAR 44503-2
01/01/2018	0010106010	PIS A RECUPERAR	D	617,30	3.937.265,70 D		Fatura de Fornecedor PIS A RECUPERAR 44503-2
01/01/2018	0020102001	FORNECEDORES	C	37.417,16	3.937.265,70 D		Fatura de Fornecedor COOP. RURA 44503-2
01/01/2018	0020102010	ENTRADAS DE MERCAD/FATURAS EMEF	D	31.643,10	3.939.910,50 D		Fatura de Fornecedor ENTRADAS EMEF 44504-2
01/01/2018	0010106011	COFINS A RECUPERAR	D	2.871,49	3.939.910,50 D		Fatura de Fornecedor COFINS A RECUPERAR 44504-2
01/01/2018	0010106007	ICMS A RECUPERAR	D	2.644,80	3.939.910,50 D		Fatura de Fornecedor ICMS A RECUPERAR 44504-2
01/01/2018	0010106010	PIS A RECUPERAR	D	623,31	3.939.910,50 D		Fatura de Fornecedor PIS A RECUPERAR 44504-2
01/01/2018	0020102001	FORNECEDORES	C	37.782,00	3.939.910,50 D		Fatura de Fornecedor COOP. RURA 44504-2
01/01/2018	0020102010	ENTRADAS DE MERCAD/FATURAS EMEF	D	33.032,24	3.942.671,40 D		Fatura de Fornecedor ENTRADAS EMEF 44500-2
01/01/2018	0010106011	COFINS A RECUPERAR	D	2.997,55	3.942.671,40 D		Fatura de Fornecedor COFINS A RECUPERAR 44500-2
01/01/2018	0010106007	ICMS A RECUPERAR	D	2.780,90	3.942.671,40 D		Fatura de Fornecedor ICMS A RECUPERAR 44500-2
01/01/2018	0010106010	PIS A RECUPERAR	D	650,79	3.942.671,40 D		Fatura de Fornecedor PIS A RECUPERAR 44500-2
01/01/2018	0020102001	FORNECEDORES	C	39.441,48	3.942.671,40 D		Fatura de Fornecedor COOP. RURA 44500-2

42. Nota-se em destaque, conforme tabela acima, a contabilização de um direito no ativo: o ICMS a Recuperar incidente sobre as compras.

43. A tabela abaixo mostra a contabilização da apropriação de um passivo, o **ICMS A RECOLHER** incidente sobre as vendas em contrapartida de uma despesa: **(-) ICMS S/ VENDAS**).

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
02/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	4.057,56	5.758.132,99 C		Fatura de Cliente (-) ICMS S/ VENDAS 0090490904
02/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	716,04	5.758.132,99 C		Fatura de Cliente (-) ICMS S/ VENDAS 0090490904
02/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	477,36	5.758.132,99 C		Fatura de Cliente (-) ICMS S/ VENDAS 0090490904
02/01/2018	0020103002	ICMS A RECOLHER	C	5.250,96	5.758.132,99 C		Fatura de Cliente ICMS A RECOLHER 0090490904
02/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	369,99	5.758.812,98 C		Fatura de Cliente (-) ICMS S/ VENDAS 0090490906
02/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	120,00	5.758.812,98 C		Fatura de Cliente (-) ICMS S/ VENDAS 0090490906
02/01/2018	0020103002	ICMS A RECOLHER	C	479,99	5.758.812,98 C		Fatura de Cliente ICMS A RECOLHER 0090490906
02/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	431,97	5.759.260,93 C		Fatura de Cliente (-) ICMS S/ VENDAS 0090490906
02/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	119,99	5.759.260,93 C		Fatura de Cliente (-) ICMS S/ VENDAS 0090490906
02/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	95,99	5.759.260,93 C		Fatura de Cliente (-) ICMS S/ VENDAS 0090490906
02/01/2018	0020103002	ICMS A RECOLHER	C	647,95	5.759.260,93 C		Fatura de Cliente ICMS A RECOLHER 0090490906
02/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	407,98	5.759.841,11 C		Fatura de Cliente (-) ICMS S/ VENDAS 0090490907
02/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	120,00	5.759.841,11 C		Fatura de Cliente (-) ICMS S/ VENDAS 0090490907
02/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	52,20	5.759.841,11 C		Fatura de Cliente (-) ICMS S/ VENDAS 0090490907
02/01/2018	0020103002	ICMS A RECOLHER	C	580,18	5.759.841,11 C		Fatura de Cliente ICMS A RECOLHER 0090490907
02/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	583,98	5.760.633,08 C		Fatura de Cliente (-) ICMS S/ VENDAS 0090490908
02/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	131,99	5.760.633,08 C		Fatura de Cliente (-) ICMS S/ VENDAS 0090490908
02/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	66,00	5.760.633,08 C		Fatura de Cliente (-) ICMS S/ VENDAS 0090490908
02/01/2018	0020103002	ICMS A RECOLHER	C	791,97	5.760.633,08 C		Fatura de Cliente ICMS A RECOLHER 0090490908

44. Na apropriação das subvenções para investimentos relativas ao ICMS, o contribuinte realiza grande parte de lançamentos contábeis de

transferências da conta redutora de receita bruta **(-) ICMS S/ VENDAS** para contas de receitas de subvenções, contas 0030401004, 0030401013, 0030401014 e 0030401097. Nota-se que a conta **(-) ICMS S/ VENDAS** tem natureza devedora. Ao realizar lançamentos de apropriação das receitas das subvenções de investimentos, o contribuinte realiza lançamento em que debita a conta **(-) ICMS S/ VENDAS** e credita a conta da respectiva subvenção. O resultado final desse lançamento é meramente **permutativo**, ou seja, **não altera a composição do resultado**, pois aumenta uma despesa em contrapartida de uma receita (lançamento entre contas de resultados).

45. Diante disso, para gerar efeito patrimonial das receitas de subvenções para investimentos decorrentes dos lançamentos permutativos de contas de resultados, o contribuinte realiza um outro lançamento de primeira fórmula com os mesmos valores com débito em **ICMS A RECUPERAR (Ativo)** e crédito em **(-) ICMS S/ VENDAS (redutora de receita bruta)**. Ao creditar a conta de natureza devedora **(-) ICMS S/ VENDAS** em contrapartida com uma conta patrimonial, gera-se consequentemente uma receita. Vide tabela abaixo:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico	Tipo	Número
31/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	1.993.265,90	28.793.776,55 D		Contabilização de Ajuste - SEFAZ GO	CONTÁBIL NORMAL	0102433107
31/01/2018	0030401013	SUBVENÇÃO INVEST. OUTORGADO/PRESUMIDO	C	1.993.265,90	28.793.776,55 D		Contabilização de Ajuste - SEFAZ GO	CONTÁBIL NORMAL	0102433107
31/01/2018	0010106007	ICMS A RECUPERAR	D	1.993.265,90	37.117.075,42 D		Contabilização de Ajustes - SEFAZ GO	CONTÁBIL NORMAL	8600001054
31/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	C	1.993.265,90	37.117.075,42 D		Contabilização de Ajustes - SEFAZ GO	CONTÁBIL NORMAL	8600001054

46. Conforme tabela acima, o primeiro lançamento é um lançamento permutativo entre contas de resultados de classificação contábil de receita de subvenção para investimento. Já o segundo lançamento tem efeito patrimonial, pois gera uma receita (credita numa conta de despesa) em contrapartida com uma conta patrimonial do ativo. Ambos lançamentos se referem ao mesmo fato contábil.

47. Conforme tabela de razão com contrapartidas abaixo, os lançamentos contábeis na conta **0030401004 – SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUIR** foram feitos diretamente com débito em conta patrimonial (ativo) e crédito em conta de resultado (Receita). Isso prova que a receita de subvenção para investimento foi levada ao resultado contábil, permitindo que seja excluída do resultado fiscal, caso cumpra os demais requisitos já mencionados acima.

Data	Cód Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
31/01/2018	0030401004	SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUIR	D	1.900.790,79	1.900.790,79	D	EST Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
31/01/2018	0020103002	ICMS A RECOLHER	C	1.900.790,79	1.900.790,79	D	EST Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
31/01/2018	0020103002	ICMS A RECOLHER	D	1.900.790,79	0,00		Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
31/01/2018	0030401004	SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUIR	C	1.900.790,79	0,00		Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
31/01/2018	0020103002	ICMS A RECOLHER	D	1.897.440,01	1.897.440,01	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
31/01/2018	0030401004	SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUIR	C	1.897.440,01	1.897.440,01	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
28/02/2018	0020103002	ICMS A RECOLHER	D	2.532.981,19	4.430.421,20	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
28/02/2018	0030401004	SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUIR	C	2.532.981,19	4.430.421,20	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
31/03/2018	0020103002	ICMS A RECOLHER	D	4.549.956,72	8.980.377,92	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
31/03/2018	0030401004	SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUIR	C	4.549.956,72	8.980.377,92	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
30/04/2018	0020103002	ICMS A RECOLHER	D	3.115.649,29	12.096.027,21	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
30/04/2018	0030401004	SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUIR	C	3.115.649,29	12.096.027,21	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
31/05/2018	0020103002	ICMS A RECOLHER	D	2.748.907,49	14.844.934,70	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
31/05/2018	0030401004	SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUIR	C	2.748.907,49	14.844.934,70	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
30/06/2018	0020103002	ICMS A RECOLHER	D	5.280.573,45	20.125.508,15	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
30/06/2018	0030401004	SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUIR	C	5.280.573,45	20.125.508,15	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
31/07/2018	0020103002	ICMS A RECOLHER	D	3.303.586,92	23.429.095,07	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
31/07/2018	0030401004	SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUIR	C	3.303.586,92	23.429.095,07	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
31/08/2018	0020103002	ICMS A RECOLHER	D	5.279.472,50	28.708.567,57	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
31/08/2018	0030401004	SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUIR	C	5.279.472,50	28.708.567,57	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
30/09/2018	0020103002	ICMS A RECOLHER	D	4.492.204,64	33.200.772,21	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
30/09/2018	0030401004	SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUIR	C	4.492.204,64	33.200.772,21	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
31/10/2018	0020103002	ICMS A RECOLHER	D	5.829.140,05	39.029.912,26	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
31/10/2018	0030401004	SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUIR	C	5.829.140,05	39.029.912,26	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
30/11/2018	0020103002	ICMS A RECOLHER	D	4.452.927,41	43.482.839,67	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
30/11/2018	0030401004	SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUIR	C	4.452.927,41	43.482.839,67	C	Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
31/12/2018	0030401004	SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUIR	D	46.908.158,04	3.425.318,37	D	TRANSFERENCIA PARA APUR RESULTADO
31/12/2018	0020305001	RESULTADO LIQUIDO DO EXERCICIO	C	46.908.158,04	3.425.318,37	D	TRANSFERENCIA PARA APUR RESULTADO
31/12/2018	0020103002	ICMS A RECOLHER	D	3.425.318,37	0,00		Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir
31/12/2018	0030401004	SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUIR	C	3.425.318,37	0,00		Contabilização de Ajustes - Deduções Produzir

48. Em relação à forma de contabilização da subvenção relativa à conta 0030401014 – SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA, o contribuinte registra as operações já com o valor do ICMS reduzido e posteriormente faz outros lançamentos contábeis para efeito de classificação da subvenção, conforme tabela razão com contrapartidas abaixo:

Data	Cód Conta	Conta	D/C	Debitos	Créditos	Saldo	D/C	Histórico
31/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	1.004.942,83		1.004.942,83	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
31/01/2018	0030401014	SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA	C		1.004.942,83		C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
31/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	25.907,62		1.030.850,45	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
31/01/2018	0030401014	SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA	C		25.907,62	1.056.758,07	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
31/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	353.660,36		1.384.510,81	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
31/01/2018	0030401014	SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA	C		353.660,36	1.384.510,81	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
31/01/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	9.970,91		1.394.481,72	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
31/01/2018	0030401014	SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA	C		9.970,91	1.394.481,72	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
28/02/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	935.182,80		2.329.664,52	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
28/02/2018	0030401014	SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA	C		935.182,80	2.329.664,52	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
28/02/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	18.308,80		2.347.973,32	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
28/02/2018	0030401014	SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA	C		18.308,80	2.366.282,12	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
28/02/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	325.339,87		2.671.312,99	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
28/02/2018	0030401014	SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA	C		325.339,87	2.671.312,99	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
28/02/2018	0030203001	(-) ICMS S/ VENDAS	D	6.467,83		2.677.780,82	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO
28/02/2018	0030401014	SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA	C		6.467,83	2.677.780,82	C	TRANSF ENTRE CONTAS P/ SUB DE INVESTIMENTO

49. Superada a questão contábil, passa-se à análise dos demais requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, com alterações da Lei Complementar nº 160/2017, com interpretação das Soluções de Consultas Cosit nº 145/2020 e nº 40/2021, conforme relatado acima.

50. Nesse aspecto, a subvenção contabilizada na conta 0030401004 – SUBVENÇÃO INVESTIMENTO PRODUIR, com valor de R\$ 46.908.158,04, tendo como conta redutora 0030401097 - (-) ANTECIPAÇÃO 10% DO PRODUIR, com valor de R\$ -4.690.815,80, atende aos requisitos legais para ser excluída do LALUR e LACS, pois se trata de uma subvenção para investimento concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, conforme TERMO DE ACORDO DE

**REGIME ESPECIAL – TARE Nº 001-1145/2019–GSE, TERMO DE ACORDO DE
REGIME ESPECIAL – TARE Nº 157/2017-GSE (DOC 07).**

Assim, o TVF atesta a regularidade contábil dos itens acima mencionados, inexistindo controvérsia em relação aos mesmos.

O ponto nevrálgico em questão diz respeito à alegada **“IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DAS SUBVENÇÕES GENÉRICAS PARA INVESTIMENTO OUTORGADO/PRESUMIDO E BASE DE CÁLCULO REDUZIDA”** relacionadas especificamente à comprovação de que essas subvenções foram concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, conforme artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (DOC_06 do TVF).

É exatamente isso que consta do Termo de Intimação Fiscal nº 08, que assim tratou:

1 – Apresentar documentação de comprovação e/ou justificativas de que as subvenções registradas nas contas contábeis abaixo **tenham sido concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, conforme artigo 30 da Lei nº 12.973/2014:**

a) **0030401013** – SUBVENÇÃO INVEST. OUTORGADO/PRESUMIDO (Crédito outorgado dos Estados de Goiás e de São Paulo / Crédito Presumido dos Estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul);

b) **0030401014** – SUBVENÇÃO INVEST. ICMS NA BASE CÁLC. REDUZIDA.

Após a resposta da contribuinte, a administração tributária conclui que **“não restam dúvidas quanto ao cumprimento das exigências para que sejam considerados benefícios fiscais relativos a ICMS(subvenções para investimentos).** No entanto, conforme determina de forma literal o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, **para que não sejam computadas na determinação do lucro real, a s subvenções para investimentos, dentre os demais requisitos do artigo 30 já relatados nos itens 27 a 34, devem ter sido concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.**

Importa esclarecer que todo o debate sobre a dedutibilidade das subvenções para investimento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL foram resolvidos por recente decisão do STJ, quando do julgamento do REsp nº 1945110/RS, afetado ao rito dos recursos repetitivos (RISTJ – Art. 256-I e art. 1.036 do CPC), do qual resultou o TEMA 1182-STJ.

Na ocasião, o Superior Tribunal de Justiça firmou a tese de que **“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”.**

Nota-se que é exatamente isso que a administração tributária está exigindo no presente caso, devendo-se afastar os fundamentos do TVF nesse ponto, ante a decisão do STJ que se deu em sede de repetitivos, conforme o Tema 1182-STJ, a seguir transcrito:

TEMA 1182-STJ

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.

01. O referido julgamento tem efeito *erga omnes* e afeta todos os julgamentos de CARF. A fim de dar cumprimento ao art. 99 do RICARF, transcreve-se a ementa do referido REsp nº 1945110/RS, do qual resultou o tema acima mencionado:

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 PRÉCONSTITUÍDA. 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 (ERESP 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.

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 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.

9. Análise do caso concreto: Na hipótese dos autos, o recurso especial da Fazenda Nacional indica violação aos seguintes dispositivos legais: arts. 141, 320, 373 e 434, 489, §1º, V, e 1022, do CPC/2015; aos arts. 1º, 6º, 14, § 1º, da Lei nº 12.016/2009; ao art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77; aos arts. 44, 108, § 2º, e 111, II, do CTN; aos arts. 2º e 26 da Lei nº 8.981/95; ao art. 1º da Lei nº 9.316/96; aos arts. 1º e 28 da Lei nº 9.430/96; ao art. 30 da Lei nº 12.973/14, com a redação dada pela LC 160/17, e ao art. 10 da Lei Complementar nº 160/17. Além da ocorrência de omissão no julgamento dos embargos de declaração pelo TRF4, no mérito recursal a Fazenda Nacional sustenta: (a) inexistência de prova documental pré-constituída; (b) existência de decisão extra petita; (c) que é impossível a exclusão dos demais benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por inaplicabilidade do EREsp 1517492/PR, sendo necessário o cumprimento das exigências legais para fins de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. No caso concreto, de início, afasta-se as alegações de omissão e obscuridade do acórdão proferido na origem pelo TRF4. Quanto ao mérito, o recurso especial não merece conhecimento quanto à alegada violação aos artigos 1º e 6º da Lei nº 12.016/2009 c/c arts. 320, 373 e 434 do Código de Processo Civil, pela incidência da Súmula 7/STJ. No que diz respeito à exclusão dos benefícios fiscais relativos ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dou provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, para permitir a pretendida exclusão desde que atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), com exceção do benefício fiscal do crédito presumido (ao qual se aplica o entendimento da Primeira Seção firmado no ERESP 1.517.492/PR). Na hipótese, devem os autos retornarem para a Corte de Origem a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não seja o crédito presumido, dentro dos limites cognitivos que a demanda judicial comporte (mandado de segurança).

10. Dispositivo: Recurso especial da Fazenda Nacional parcialmente conhecido e, nessa extensão, parcialmente provido.

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

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso e, nesta parte, dar-lhe parcial provimento para determinar o retorno dos autos à origem, a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não seja o crédito presumido,

dentro dos limites cognitivos que a demanda judicial comporte (mandado de segurança), nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada a seguinte tese repetitiva para o Tema 1.182/STJ:

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.

Os Srs. Ministros Assusete Magalhães, Regina Helena Costa (com a ressalva de posicionamento pessoal), Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Francisco Falcão, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com o Sr. Ministro Relator. Brasília, 26 de abril de 2023. Ministro Benedito Gonçalves Relator

Vê-se que a tese firmada pelo STJ, com repercussão geral, determina os parâmetros necessários à análise do presente caso. Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça determinou que todos os benefícios fiscais concedidos aos contribuintes de ICMS devem compor a base de cálculo do IRPJ e CSLL. Essa é a regra geral.

Não obstante, o Superior Tribunal de Justiça determinou que, 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**.

Esse é o único ponto do TVF que impede o procedimento adotado pela contribuinte, de forma que o recurso é procedente.

Registro ainda o STJ permite a exclusão do benefício da base de cálculo do IRPJ e CSLL “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”.

Portanto, há de se investigar se a recorrente cumpriu os requisitos citados, relacionados, cujas legislações assim dispõem:

Lei Complementar 160/2017

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.

Lei nº 12.973/2014 (à época vigente)

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

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

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

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

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

Diante da decisão vinculante do STJ, é plenamente possível considerar dedutíveis as subvenções para investimento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mas os requisitos legais do art.

30 devem necessariamente ser observados. O próprio § 4º do art. 30 acima transcrito exige o cumprimento das condições citadas no dispositivo, portanto, só é dedutível aquilo que passar pelo crivo de compatibilidade com os requisitos impostos pelo normativo.

Tais pontos foram reconhecidos como cumpridos no TVF, razão pela qual, afastado o fundamento que impedia a exclusão das subvenções para investimento do Lucro Real e Lucro Líquido promovida pela contribuinte, tem-se como regular o ajuste fiscal realizado.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente³

Fernando Beltcher da Silva

³ A assinatura digital imputada ao Redator *ad hoc* decorre de mera formalidade processual, não refletindo, necessariamente, a adesão deste à compreensão do Relator original.