



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.724158/2017-05
ACÓRDÃO	1402-006.949 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUNELLI COMERCIO DO VESTUARIO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

A partir do advento da Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, consideram-se como subvenções para investimento os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, destacando ainda o caráter retroativo desse direcionamento, consoante o estabelecido no art. 10 da LC nº 160/2017, bem assim o entendimento firmado de forma vinculante pelo STJ no Tema Repetitivo nº 1182 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.

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

Por se tratar de exigência reflexa, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do IRPJ deve ser aplicada ao lançamento decorrente, relativo à CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso, a fim de reconhecer o crédito remanescente e em discussão nesta instância de julgamento, homologando as compensações até o limite aqui reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alessandro Bruno Macêdo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Minas Gerais que decidiu manter o despacho decisório referente a pedido de restituição formulado pela Recorrente, datado de 21/11/2017, no montante de R\$ 3.477.708,82, relativo a saldo negativo de IRPJ, apurado no ano-calendário 2016.

2. Em 09/08/2018, o contribuinte transmitiu Declaração de Compensação (DCOMP) nº 32835.75511.090818.1.7.02-8350, informando o crédito no valor de R\$ 6.129.669,79.

3. Contudo, as parcelas que compõem o crédito informado no PER/DCOMP foram apenas parcialmente acatadas no D.D. Observe-se que a Recorrente deixou de apresentar argumentos ou elementos de prova para contestar a diferença de IRRF relativo à fonte pagadora Banco Bradesco, CNPJ nº 60.746.948/0001-12 (R\$ 20.842,74 = R\$ 494.882,34 - R\$ 474.039,60). Desse modo, ratificam-se as parcelas de crédito consideradas no D.D.: R\$ 6.108.827,05 (= R\$ 967.365,86 + R\$ 5.141.461,19, IRRF e imposto pago antecipadamente, respectivamente, fl. 86).

4. Assim sendo, **o litígio restringe-se à quantia de saldo negativo apurado**, posto que a contribuinte entende que não haveria IRPJ devido no ano-calendário 2016 e a autoridade competente apurou o valor demonstrado no D.D., **resultando no montante de R\$ 2.785.437,84**.

5. Para evitar repetições, colaciono o relatório do v. acórdão recorrido:

[...] Como consta do DD (fls. 73 e 74, grifos do original):

9. Ressalta-se que em 2016 houve a incorporação da empresa RF Comércio Ltda., CNPJ nº 11.775.969/0001-50, motivo pela qual, foi transmitida duas Escriturações Contábil Fiscal – ECF, uma abrangendo o período de 01/01/2016 a 31/03/2016 e outra para o período de 01/04/2016 a 31/12/2016.

10. Inicialmente, o contribuinte transmitiu em 22/06/2018, ECF retificadora, para o período de 01/01/2016 a 31/03/2016, apurando Lucro Real, no montante de R\$ 1.503.097,56 (linha 175 do LALUR), apurando IRPJ no valor de R\$ 369.774,39, com IR pago antecipadamente no valor de R\$ 369.774,39, e consequentemente IRPJ a pagar zerado, fls. 57/59. Também transmitiu em 25/06/2018, a ECF retificadora, relativa ao período de 01/04/2016 a 31/12/2016, na qual

informa Lucro Real no montante de R\$ 9.734.653,80, apurando saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 3.477.708,83, fls. 60/63.

11. Em 24/07/2018 a empresa transmitiu ECF retificadora para o período de 01/01/2016 a 31/03/2016, reduzindo o Lucro Real para o valor de R\$ - 2.627.275,90 e apurando saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 360.755,80, fls. 64/66. Na mesma data, 24/07/2018, transmitiu ECF retificadora para o período de 01/04/2016 a 31/12/2016, reduzindo o Lucro Real para o valor de R\$ - 1.751.407,42 e apurando saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 5.768.913,99, fls. 67/70, o somatório dos saldos negativos de IRPJ, dos dois períodos, origina o crédito ora pleiteado na DCOMP.

12. Comparando os LALUR retificados em 22/06/2018 e 25/06/2018, com os retificados em 24/07/2018, foi possível constatar que as reduções do Lucro Real ocorreram em razão das exclusões dos montantes de R\$ 4.774.558,13 (01/01/2016 a 31/03/2016) e R\$ 15.658.055,71 (01/04/2016 a 31/12/2016), lançados a título de Doações e Subvenções para Investimento (linha 106 do LALUR) nas ECF retificadoras.

13. Verificou-se ainda que o interessado se utilizou do mesmo expediente de redução do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, em retificação do LALUR e LACS, de lançamento a título de Doações e Subvenções para Investimentos, para os anos-calendários de 2015 a 2019.

Tendo em vista que a contribuinte não apresentou respostas ao Termo de Intimação Fiscal nº 2.567/2021/EQAUD1/DRF/PTG/DEVAT/SRRF09/RFB, procedeu-se à análise da documentação disponível e, considerando as normas aplicáveis ao caso – citadas ao longo do DD –, registrou-se (fls. 84 a 86):

25. Assim, afastando-se por meio do presente despacho decisório a exclusão no Lucro Real efetuada indevidamente em ECF retificadoras de 24/07/2018, rejeita-se o Lucro Real nelas apurados e entende-se como correto o Lucro Real apurados nas ECF retificadoras de 22/06/2018 e 25/06/2018, nos montantes de R\$ 1.503.097,56 e R\$ 9.734.653,80. A partir destes Lucro Real, passa-se então à análise da composição do crédito.

[...]

27. Pesquisa aos sistemas corporativos da RFB permitiu a confirmação dos pagamentos, no montante total de R\$ 5.138.560,29, bem como a quitação do valor de R\$ 2.900,90 referente a adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária – PERT, totalizando R\$ 5.141.461,19.

28. Consulta aos sistemas corporativos da RFB, também permitiu a confirmação dos impostos retidos na fonte, relacionados na petição de fls. 3/8, exceto a retenção efetuada pelo Banco Bradesco, CNPJ nº 60.746.948/0001-12, cuja confirmação foi parcial, no valor de R\$ 474.039,60. Assim sendo, as parcelas de retenção na fonte, confirmadas, totalizam o montante de R\$ 967.365,86. Além disso, verificou-se que os rendimentos oferecidos à tributação suportavam as correspondentes retenções confirmadas, nos termos do disposto no inciso III do art. 228 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

[...]

31. Por todo o exposto, afastando-se as exclusões lançadas a título de doações e subvenções para investimentos e considerando as parcelas confirmadas de composição do crédito do saldo negativo de IRPJ para o ano-calendário de 2016, conclui-se pela apuração de saldo negativo de IRPJ no montante de R\$ 3.323.389,21.

Cientificada (fl. 89), a interessada apresentou manifestação de inconformidade (fls. 91 a 110). Invocando julgados, discorda da base de cálculo do tributo adotada no DD sob os argumentos que se encontram sintetizados à fl. 108 (grifos do original):

1. *A Lei Complementar n.º 160/2017, que alterou o artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014, não exige Termo de Acordo e/ou contrapartidas específicas – implantação ou expansão de empreendimentos - para fins de tratamento dos incentivos de ICMS como subvenção para investimento;*
2. *As exigências da Lei Complementar n.º 160/17 para fins de tratamento dos incentivos de ICMS como subvenção para investimento, quais sejam, **manutenção dos valores em reservas de lucros e convalidação dos benefícios junto ao CONFAZ**, foram atendidos pela Contribuinte, fato é que sequer foram contestadas pelo fisco;*
3. *Apenas resiste o fato de a Autoridade Fiscal insistir em exigir **cumprimento de requisito pela Contribuinte que não encontra previsão legal**, qual seja: **implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, e que, à época dos fatos, já havia sido afastado pela Receita Federal;*
4. *A Solução de Consulta n. 145/2020 inovou ao retomar requisito não previsto na legislação, contrariando a legislação vigente e entendimento manifestado pelas Autoridades Fiscais em Soluções de Consulta anteriores, não sendo aplicável ao presente caso; além disso, a referida Solução de Consulta não alterou o entendimento constante na Solução de Consulta n. 15/2020;*

Protesta, ainda, pela possibilidade de apresentar novas provas e defende a necessidade de converter o julgamento em diligência a fim de que se verifique, na prática, a demonstração do direito creditório em litígio.

[...]

6. O v. acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação da Recorrente, com a consequente manutenção do despacho decisório, assim ementado:

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO. BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. EXCLUSÃO. CONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Compete ao sujeito passivo, instado pelo Fisco, o ônus de apresentar provas hábeis e idôneas de que as exclusões promovidas para fins de apuração da base de cálculo estão em conformidade com a legislação de regência, sob pena de não ter ratificados os montantes do tributo devido e do saldo negativo informados.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

7. A decisão recorrida considerou ser cabível a manutenção da glosa com Doações e Subvenções para Investimento realizadas nas ECF's retificadoras da Recorrente, conforme fundamentação abaixo transcrita:

[...] Ocorre que o mencionado §4º não pode ser interpretado sem que se leve em consideração o disposto no *caput* do mesmo parágrafo. E o *caput* em questão estabelece, como condição para a exclusão pretendida pela interessada, que as subvenções para investimento sejam concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Portanto, para a exclusão pretendida, não fica caracterizada a subvenção para investimentos se não houver, como contrapartida, a **aplicação dos recursos na implantação ou expansão do empreendimento**.

Em perfeita consonância com as disposições legais acima mencionadas, observe-se que o §7º, do art. 198 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700/2017 estabelece (grifos acrescidos):

[...]

Diante da legislação de regência, tem-se que a análise dos fatos feita pela interessada foi equivocada.

Na ausência de documentação comprobatória hábil e idônea de que os requisitos e condições legais estabelecidos para que as subvenções para investimento possam ser excluídas da determinação do lucro real ou da base de cálculo da CSLL (Lei nº 12.973/2014, art. 50), os argumentos da contribuinte são inócuos, devendo ser mantido o IRPJ devido apontado no Despacho Decisório, por estar em conformidade com a legislação de regência, independentemente de quaisquer considerações porventura advindas de soluções de consulta.

[...]

8. Inconformada com o v. acórdão *a quo*, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário visando sua reforma, repetindo os mesmos argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, assim sintetizados:

(i) *São legítimas as exclusões realizadas relativas às subvenções para investimento utilizadas pela contribuinte, vez que os benefícios fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados da Federação são caracterizados como subvenção para investimento e, portanto, na forma como dispõe o art. 30 da Lei 12.973/2014, não são computados para fins de determinação do lucro real;*

(ii) *A redação do § 4º, acrescido ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 pela LC nº 160/2017, não explicita e nem limita os benefícios fiscais concedidos pelos Estados que poderão ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A exigência posta é, tão somente, que os valores relativos aos benefícios tratados como subvenção para investimento sejam mantidos em reservas de lucros e que tais montantes não sejam objeto de destinação diversa de absorção de prejuízos fiscais ou aumento de capital social da empresa. Requisito cumprido pela ora Manifestante;*

(iii) *Não existe mais a necessidade de o contribuinte provar que tais parcelas são concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, sendo irrelevante, portanto, qualquer discussão a respeito da diferenciação conceitual entre subvenção por investimento e subvenção por custeio no que tange aos benefícios do ICMS;*

(iv) *Não há mais necessidade de avaliação de cumprimento de contrapartidas específicas para enquadramento como subvenção para investimento, uma vez que foi incluído uma regra especial (§ 4º) para este tipo de benefício fiscal, o que foi ratificado pela Solução de Consulta nº 11/2020 e pela Solução de Consulta nº 15/2020 anteriormente referidas;*

(v) *Os únicos requisitos necessários para a exclusão dos benefícios de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL são dois: (a) o registro dos respectivos valores em*

conta de reserva de lucros prevista no art. 195-A da Lei nº 6.404/76 e (b) a destinação exclusiva de tal verba para a absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal, ou para o aumento do capital social;

(vi) *Até a publicação da Solução de Consulta COSIT nº 145/2020, a Recorrente tinha plena segurança jurídica da possibilidade de exclusão da base de cálculo da CSLL e do IRPJ dos benefícios fiscais do ICMS concedidos pelos Estados, assim a alteração de critério jurídico anteriormente adotado é hipótese de evidente violação aos princípios da segurança jurídica, da boa-fé objetiva e ao art. 146, do Código Tributário Nacional. Isso porque, repisa-se, a Receita Federal, por meio das Soluções de Consulta COSIT nº 11 e 15, já havia reconhecido que não era necessário comprovar que os valores obtidos pelo uso de benefício fiscal de ICMS foram utilizados para aumento de empreendimento econômico, exatamente nos termos da alteração promovida pela Lei Complementar 160/2017;*

(vii) *Não se verifica nas disposições constantes no Convênio 190/2017 qualquer limitação ou restrição, tampouco vinculação deste a um objetivo/propósito específico de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.*

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

9. O Recurso Voluntário é tempestivo, bem assim preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.
10. A matéria sob análise é a possibilidade de exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL das subvenções para investimento (benefícios fiscais de ICMS).
11. Pois bem.
12. A redação original do artigo 30, da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, vigente a época do fato gerador, determinava:

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

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

II - **aumento do capital social.**

[...]

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

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

“Art. 30.

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

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

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

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

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

I – publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II – efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

§ 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.

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

I – 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

II – 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

III – 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

IV – 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;

V – 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.

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

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

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

§ 6º As unidades federadas deverão prestar informações sobre as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro fiscais vinculados ao ICMS e mantê-las atualizadas no Portal Nacional da Transparência Tributária a que se refere o inciso II do caput deste artigo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

18.2. **As subvenções para investimento recebidas, aqui também inclusos os incentivos relativos ao ICMS concedidos pelos estados e Distrito Federal, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que registradas em reserva de incentivos fiscais, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos e aumento do capital social**, observadas os demais requisitos estabelecidos na lei;

[...]

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

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

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

[...]

23 A norma em questão insere novo comando legal ao dispositivo que confere o adequado tratamento tributário, no que tange ao IRPJ e a CSLL, às subvenções para investimento. **A LC nº 160, de 2017, atribui a qualificação de subvenção para investimento a todos os incentivos e os**

benefícios fiscais ou econômico-fiscais atinentes ao ICMS. Significa dizer que a essa espécie de benefício fiscal não mais se aplicam os requisitos arrolados no PN CST nº 112, de 2017, com vistas ao enquadramento naquela categoria de subvenção.

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ano-calendário: 2009

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

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

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

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO A MAIOR. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS. ESTADO DE SANTA CATARINA. IMPOSSIBILIDADE DA EXIGÊNCIA DE REQUISITOS OU CONDIÇÕES NÃO PREVISTAS EM LEI

Com a publicação da Lei Complementar nº 160/2007, passou a ser expressamente vedada a exigência de outros requisitos ou condições que não aqueles previstos pela própria legislação para fins de enquadramento do benefício fiscal como subvenção como investimento, de modo que descabe ao Fisco instituir critérios não previstos em lei. (Acórdão nº 1002-001.820, 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária, Sessão do dia 1º de dezembro de 2020)

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

Ano-calendário: 2014

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

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

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

Exercício: 2007, 2008

INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS CONCEDIDOS PELO ESTADO DE GOIÁS. PROGRAMA FOMENTAR. EQUIPARAÇÃO À SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ARTIGO 30 DA LEI Nº 12.973/14. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. LEGITIMIDADE.

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

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

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

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

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

Ano-calendário: 2008, 2009

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

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

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

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

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

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada "lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996", os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. **(Acórdão nº 9101-006.891, CSRF / 1ª Turma, Sessão do dia 04 de abril e 2024)**

29. De outro lado, a Recorrente demonstrou nos autos que constituiu a reserva de incentivos fiscais, em conta específica, em quantia muito superior à do crédito aqui discutido – v. cf. fls. 237/241 – e *print* abaixo:

LIVRO RAZÃO						
Entidade:	LUNELLI COMÉRCIO DO VESTUÁRIO LTDA					
Período da Escrituração:	01/01/2018 a 31/12/2018	CNPJ:	75.552.133/0001-70	Número de Ordem do Livro:	531	
Período Selecionado:	01 de Janeiro de 2018 a 31 de Dezembro de 2018					
Conta Selecionada:	2.4.04.01.005 - RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS					
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial ->	0.00	
31/07/2018	DESTINACAO DA SUBVENCAO PARA INVESTIMENTO DE 2013	00034632200171		R\$ 20.192.074,86		
31/07/2018	DESTINACAO DA SUBVENCAO PARA INVESTIMENTO DE 2014	00034632200171		R\$ 22.804.359,26		
31/07/2018	DESTINACAO DA SUBVENCAO PARA INVESTIMENTO DE 2015	00034632200171		R\$ 21.419.716,65		
31/07/2018	DESTINACAO DA SUBVENCAO PARA INVESTIMENTO DE 2016	00034632200171		R\$ 20.432.613,84		
31/07/2018	DESTINACAO DA SUBVENCAO PARA INVESTIMENTO DE 2017	00034632200171		R\$ 22.200.971,77	R\$ 107.149.736,38	C
31/12/2018	RESERVA DE LUCROS PARA RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	00080574100312	R\$ 13.246.239,87			
31/12/2018	LUCROS ACUMULADOS ANO 2018 PARA RESERVAS FISCAIS	00080574300313		R\$ 9.580.086,08	R\$ 103.464.582,59	C

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

31. No caso dos autos, a prova de que os atos concessivos do benefício foram regularmente registrados e depositados junto ao CONFAZ foi suprida pela Contribuinte, com a juntada aos autos do Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 32/2018 – v. cf. fl.194 –,

efetuado no dia 28/06/2018, que comprova o registro e o depósito junto ao Conselho de Política Fazendária.

32. Sendo assim, destaca-se que os benefícios fruídos pela sociedade foram devidamente convalidados pelo Estado de Santa Catarina no Decreto nº 1.555/2018 – v. cf. fls. 173/193 –, que, no item 47 do Anexo Único, convalidou o Regulamento do ICMS de Santa Catarina como um todo, cumprindo às condicionantes impostas pela LC nº 160/2017 no que se refere à caracterização como subvenção para investimento.

33. Portanto, dou provimento ao recurso voluntário.

Dispositivo

34. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, **DOU PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, a fim de reconhecer o crédito remanescente e em discussão nesta instância, homologando as compensações até o limite aqui reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.