



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10950.906638/2020-22
ACÓRDÃO	1201-007.631 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DESCARBONIZE SOLUCOES S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/03/2017

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS. REQUISITO LEGAL.

A exclusão das subvenções para investimento da determinação do lucro real exige o registro dos valores correspondentes em reserva de lucros, com observância das restrições de destinação previstas no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS. CONSTITUIÇÃO EXTEMPORÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

Não se reconhece o direito creditório quando o contribuinte não comprova a constituição tempestiva da reserva de incentivos fiscais, a existência de reserva de lucros contemporânea submetida às restrições legais ou a hipótese excepcional prevista no § 3º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Raimundo Pires de Santana Filho e Nilton Costa Simoes.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela 9ª Turma da DRJ 04, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade e manteve o não reconhecimento do direito creditório e a não homologação da compensação declarada.

A Contribuinte transmitiu, em 30/10/2019, a DCOMP nº 02637.90308.301019.1.3.04-0200, por meio da qual pleiteou o reconhecimento de crédito de CSLL, código de receita 6012, no valor original de R\$ 385.999,21, decorrente de pagamento indevido ou a maior, para compensação dos débitos informados na declaração.

O crédito teve origem em ajustes realizados na Escrituração Contábil Fiscal relativa ao ano-calendário de 2017, em cuja retificadora, transmitida em 31/10/2019, o valor de exclusão referente a subvenções para investimento, registrado no primeiro trimestre de 2017, foi alterado de e R\$ 59.376,02 para R\$ 4.348.256,08, o que reduziu a CSLL apurada de R\$ 995.101,91 para R\$ 609.102,70.

Por meio do Despacho Decisório (fls. 2/7), a autoridade fiscal não reconheceu o crédito e não homologou a compensação, sob o fundamento de que o pagamento indicado como origem do indébito não estava disponível para restituição ou compensação.

O despacho foi complementado por Parecer elaborado pela Equipe de Gestão do Crédito Tributário e do Direito Creditório da 9ª Região Fiscal - EQRAT (fls. 18/23), que concluiu pela ausência de liquidez e certeza do crédito. Segundo o parecer, embora a Contribuinte tivesse excluído da apuração do lucro real valores referentes a subvenções para investimento que transitaram pelo resultado, não registrou, no ano-calendário de 2017, a quantia correspondente na conta de reserva de incentivos fiscais, conforme exigido pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014, pelo art. 195-A da Lei nº 6.404/1976 e pelo art. 198, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017.

Devidamente cientificada, a Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 27/31), na qual alegou que promoveu a contabilização extemporânea dos valores das subvenções na conta de reserva de incentivos fiscais, juntamente com os valores referentes aos demais trimestres do exercício. Sustentou que o lançamento contábil posterior corrigiu a omissão verificada na escrituração original e demonstrou o atendimento à exigência de constituição da reserva.

A 9ª Turma da DRJ04 julgou improcedente a manifestação de inconformidade (fls. 63/70), concluindo que a exclusão das subvenções para investimento da determinação do lucro real e do resultado ajustado estava condicionada ao registro dos valores correspondentes em reserva de incentivos fiscais até 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.

A DRJ citou a Solução de Consulta Cosit nº 169, de 27 de setembro de 2021, segundo a qual, embora seja facultativa a constituição da reserva sob o aspecto societário, o registro é indispensável para que as subvenções sejam excluídas da apuração do IRPJ e da CSLL. Considerou que esse entendimento estava de acordo com o art. 195-A da Lei nº 6.404/1976, com o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e com os arts. 40, IX, e 198, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017. Assim, o registro deveria ter sido efetuado até 31/12/2017.

No entanto, os registros na conta de reserva de incentivos fiscais somente foram realizados em 10/2019, 03/2020 e 07/2020. Concluiu-se, assim, que a contabilização extemporânea não legitimava as exclusões efetuadas na ECF do ano-calendário de 2017 e que o crédito pleiteado não preenchia os requisitos de liquidez e certeza exigidos pelos arts. 165 e 170 do Código Tributário Nacional e pelo art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

A Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 77/97), reiterando sua pretensão e acrescentando que a existência, a natureza e o valor das subvenções não teriam sido questionados pela autoridade fiscal. Segundo afirma, o crédito foi afastado exclusivamente porque o registro na reserva de incentivos fiscais não ocorreu no próprio ano-calendário de 2017.

Sustenta que a ausência de registro tempestivo constituiu erro de escrituração passível de correção por lançamento contábil extemporâneo. Invoca os itens 31 a 36 da ITG 2000, o CTG 2001 e as regras aplicáveis à substituição da Escrituração Contábil Digital, segundo as quais a escrituração autenticada somente deve ser substituída quando os erros não puderem ser corrigidos por lançamento posterior.

Argumenta que a escrituração foi retificada em 29/10/2019, antes da análise do crédito pela autoridade fiscal, razão pela qual a regularização deveria produzir efeitos para o reconhecimento do direito creditório. Sob esse fundamento, invoca também a denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Alega, ainda, que a Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017 foi editada após o período de apuração e não poderia ser utilizada para impor, relativamente ao ano-calendário de 2017, requisito temporal não previsto na legislação então vigente.

Afirma que não foi apontada irregularidade quanto à origem, à quantificação ou à destinação dos valores das subvenções, de modo que a ausência de registro no momento indicado pela DRJ configuraria descumprimento escritural posteriormente corrigido, e não inexistência do crédito.

A Recorrente menciona, ainda, o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo nº 1.182 e orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

acerca da aplicação da Lei Complementar nº 160/2017. Defende que os benefícios fiscais de ICMS devem ser tratados como subvenções para investimento, vedada a exigência de requisitos não previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, e que as alterações promovidas pela lei complementar possuem aplicação retroativa.

Por fim, invoca os princípios da verdade material, da razoabilidade, da proporcionalidade e da segurança jurídica.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Isabelle Resende Alves Rocha**, Relatora

1 ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 18/11/2024 (fl. 73) e apresentou o seu recurso voluntário em 17/12/2024 (fl. 75), um dia antes do prazo. Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

De se registrar que o arquivo do recurso protocolado tempestivamente contém erro que impede a visualização de sua íntegra. Em razão disso, a Recorrente foi intimada a regularizar e realizou novo protocolo às fls. 106/126, o que deve ser considerado, visto que o novo arquivo contém apenas uma página a menos que o primeiro e coincide com este em todo o teor visível, sendo apenas correção do problema técnico contido no primeiro protocolo.

2 DIREITO

Como se observa do relatório, a matéria controvertida envolve a exclusão de subvenções para investimento do lucro real, sem que se questione a natureza dos benefícios de ICMS (se positivos – crédito presumido, ou negativos – isenção, redução de base de cálculo etc.), se foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, tampouco a forma de contabilização adotada pelo contribuinte (se transitou pelo resultado ou não). Essa delimitação é necessária, visto que tais pontos costumam ser recorrentes em discussões desta matéria e demandam enfrentamento interpretativo e jurisprudencial que aqui não se aplica¹.

¹ Recentemente, esta Turma manifestou seu entendimento sobre o tema no acórdão nº 1201-007.582, sessão de 29 de maio de 2026.

O parecer que deu fundamento ao despacho decisório identificou que os benefícios transitaram pelo resultado da empresa², sendo que a única razão para o não reconhecimento do crédito foi a ausência de registro em reserva de incentivos:

8. Compulsando-se o Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE) do 1º trim/2017, identificam-se 5 tipos de subvenções para investimento que **transitaram pelo resultado**, em observância ao Pronunciamento Técnico CPC 07 (item 29), a saber:

Descrição	Valor
3.01.02.01.00901861 CRÉD PRES ICMS DEC PR 1922/11 SUBVENÇÃO	R\$ 4.724,51
3.01.02.01.00901862 CRÉD PRES ICMS DEC PR 1922/11 CP	R\$ 3.506.204,72
3.01.02.01.00901864 CRÉD PRES ICMS PLACA MÃE R.E. N° 5458/16	R\$ 216.254,39
3.01.02.01.00901865 SUBVENÇÃO ICMS PLACA MÃE R.E. N° 5458/16	R\$ 54.651,51
3.03.01.01.00902190 CRÉD PRES ICMS PROCESSADORES RE 5458/16	R\$ 566.420,95
TOTAL	R\$ 4.348.256,08

9. Sucede que, ainda que o contribuinte tenha excluído (R\$ 4.348.256,08) da BC da CSLL um valor de subvenção para investimento em montante igual ao que transitou pelo resultado (R\$ 4.348.256,08), descumpriu o requisito legal (art. 30 da lei nº 12.973/2014 c/c o art. 198, § 4º da IN RFB nº 1.700/2017) **ao registrar apenas uma parcela (R\$ 59.376,02 = R\$ 4.724,51 + R\$ 54.651,51) do valor da subvenção na reserva de incentivos fiscais (conta contábil 2.04.05.01.00090497), valor este já informado como exclusão (R\$ 59.376,02) na ECF original** e que resultou na CSLL a pagar de R\$ 995.101,91. Por conseguinte, caracteriza-se como indevido o ajuste de exclusão na ECF retificadora (AC 2017) realizado pelo contribuinte na determinação da BC da CSLL, no montante (R\$ 4.288.880,06) que ultrapassa o registrado na reserva de incentivos fiscais. (destaques meus)

Já a decisão recorrida reconheceu o registro dos benefícios em conta de reserva de incentivos fiscais, porém manteve a glosa do crédito pelo fato de tal registro ter se dado

² Registro meu entendimento de que esse requisito não se aplica, porém, no caso concreto, isso não é uma controvérsia.

apenas após o fim do ano-calendário ao qual as receitas de subvenção de investimento de referiam:

18. Logo, dúvidas não de que para fins de exclusão da subvenção de investimentos na determinação do lucro real e do resultado ajustado, necessários se faz que o registro na conta de reserva de incentivos fiscais seja efetuado até o dia 31 de dezembro do ano em curso, **in casu, a contabilização deveria ter ocorrido até o dia 31/12/2017.**

19. Ocorre que, no caso em lide, depreende-se dos autos que a contabilização na conta reserva de incentivos fiscais **só foi realizada em 10/2019, 03/2020 e 07/2020**, consoante pode ser verificada na própria manifestação de inconformidade apresentado pelo recorrente, cujos excertos colaciono adiante: (...) (destaques meus)

Compulsando o conjunto probatório, verifica-se que a Recorrente não apresentou os originais de sua escrituração contábil, apenas ilustrou os lançamentos em sua manifestação de inconformidade, os quais **foram adotados como premissa pela DRJ**, que, novamente, apenas não reconheceu o crédito em função da extemporaneidade da contabilização dos benefícios em conta de incentivo fiscal. De toda forma, a manifestação de inconformidade trouxe imagem verossímil de seu livro razão, que indica a contabilização extemporânea dos benefícios, não cabendo questionar tal premissa nesta instância de julgamento.

A controvérsia, portanto, consiste em definir se a constituição da reserva de incentivos fiscais em período posterior permite manter a exclusão das subvenções realizada na apuração do lucro real do ano-calendário de 2017. E, não obstante a plausibilidade dos argumentos da Recorrente, entendo não ser possível modificar o entendimento do acórdão recorrido.

O art. 30 da Lei nº 12.973/2014 condiciona a não inclusão das subvenções para investimento na determinação do lucro real ao registro dos respectivos valores na reserva de lucros prevista no art. 195-A da Lei nº 6.404/1976 e limita a destinação da reserva a situações exaustivamente listadas. Veja-se:

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.

(Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

§ 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. (destaques meus)

Percebe-se que a exigência de constituição de reserva de lucros não é uma obrigação meramente formal, mas é o que permite identificar os valores excluídos da tributação e verificar a restrição de sua utilização às hipóteses legais, impedindo, em especial, sua distribuição aos sócios. Ou seja, é a manutenção dos valores de subvenção em reserva de lucros/incentivos que permite ao fisco analisar o cumprimento integral dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, únicos que o STJ determinou como exigíveis até o momento (Tema Repetitivo 1182).

Por isso, a constituição posterior da reserva não retroage para suprir condição que não estava atendida no período em que a exclusão produziu efeitos fiscais. A correção extemporânea da escrituração pode regularizar os registros contábeis, mas não modifica a situação existente no encerramento do respectivo ano-calendário.

A própria Lei nº 12.973/2014 prevê a hipótese em que a reserva pode ser constituída em períodos posteriores. Nos termos do § 3º do art. 30, transcrito acima, quando a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido inferior ao valor das subvenções, a parcela

que não puder ser registrada deverá ser destinada à reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

Essa regra confirma que a postergação da reserva não é admitida de forma indistinta. Ela se limita à impossibilidade de constituição decorrente da inexistência ou insuficiência de lucro. Este Conselho analisou recentemente um caso em que a reserva não chegou a ser realizada, mas porque o contribuinte nunca havia apurado lucro desde o período de exclusão das subvenções. É o que se identifica da ementa transcrita a seguir:

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. REQUISITOS DO ARTIGO 30 DA LEI 12.973/2014. CONSTITUIÇÃO DE RESERVA DE LUCRO DO ART. 195-A DA LEI DAS S.A. COMPANHIA COM PREJUÍZOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE DE CONSTITUIÇÃO DA RESERVA. INEXISTÊNCIA DE ÓBICE À EXCLUSÃO DA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. À luz do quanto decidido pelo STJ no Tema 1.182, subsiste para os incentivos fiscais de ICMS, a necessidade de observância do que dispõe o artigo 30 da Lei 12.973/2014. Referido dispositivo prevê que o registro em reserva de lucros do artigo 195-A da Lei das S.A. é a condição contábil para exclusão das subvenções. Trata-se de mecanismo de rastreabilidade, a fim de evitar principalmente que o valor da subvenção seja distribuído aos acionistas. Todavia, o parágrafo 3º do mesmo artigo afirma que, em situação de prejuízo contábil ou lucro líquido contábil que não permita a reserva de lucros relativa à subvenção, a companhia fica a obrigada fazê-lo na medida em que forem apurados lucros nos períodos subsequentes. A própria RFB já abordou o tema, a exemplo da Solução de Consulta COSIT 107/2024, em que reconheceu que a existência de prejuízo fiscal, a empresa deve fazer a constituição da reserva nos exercícios seguintes, mas tal fato não impede a exclusão da subvenção. Ainda, de acordo com a Lei das S.A., antes da constituição de reservas (obrigatórias ou facultativas) ou distribuição, o lucro líquido da companhia deve sofrer determinadas deduções: provisão de IRPJ, CSLL, compensação de prejuízos anteriores, participação de debenturistas, empregados, administradores e partes beneficiárias. Havendo outras obrigações legais ou societárias que impeçam a constituição da reserva de lucro, como é o caso de prejuízos acumulados, a companhia encontra-se impedida legalmente de constituir a reserva de lucros a que se refere o artigo 30 da Lei 12.073/2014. Tal impossibilidade nessa circunstância não impede a exclusão da subvenção, haja vista o disposto na Lei das S.A. e no § 3º do artigo 30 da Lei 12.973/2014.

(Acórdão nº 1101-002.167, Relator Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, sessão de 29/04/2026)

No caso, a Contribuinte não demonstrou a ocorrência de prejuízo contábil, de prejuízos acumulados ou de lucro líquido insuficiente que impedissem a constituição da reserva no ano-calendário de 2017. Não se verifica, portanto, a situação prevista no § 3º do art. 30. É importante lembrar que não se está diante de lançamento de ofício, em que o fisco constitui o crédito tributário e tem o ônus de provar os fatos que motivaram a autuação. Em casos de

restituição e compensação, como o presente, o ônus de comprovar a existência, a liquidez e a certeza do crédito é do contribuinte.

Também não foram apresentados elementos que demonstrassem a existência, naquele mesmo período, de reserva de lucros contemporânea às exclusões, ainda que registrada sob denominação diversa, como este Conselho também já autorizou em outros momentos:

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.

(...)

Com efeito, muito embora o balanço referente ao ano calendário de 2014 não revelasse a conta reserva de subvenção para investimento, havia valores contabilizados na conta reserva de lucro (fls. 757 do e-processo):

(...)

Nesse sentido, o contribuinte assevera (fls. 499 do e-processo) que a constituição posterior de tal reserva (específica de subvenções para investimento) só se fez possível tendo em vista a prévia existência de Reserva de Lucros suficientes para justificar tal requisito (Doc_Comprobatorios – “DMPL 2014”). E, deste modo, não estava registrada na contabilidade da Manifestante unicamente a subconta de Reserva de Subvenção para Investimento, mas, de outra sorte, a conta de Reserva de Lucros sempre possuiu valores suficientes para dar lastro à eventual subconta de Reserva de Subvenção de Investimento.

(Acórdão nº 1301-006.536, Relator Marcelo Jose Luz de Macedo, Sessão de 17 de agosto de 2023)

A Contribuinte não comprovou que os valores tenham sido segregados no patrimônio líquido, submetidos às restrições legais de utilização ou mantidos indisponíveis para distribuição. Tampouco demonstrou que, embora não constituída a reserva no período próprio, havia lucros suficientes para suportá-la e que esses valores permaneceram sem destinação diversa até a constituição posterior da reserva, hipótese em que seria possível examinar o registro extemporâneo como saneamento de vício formal. A defesa limitou-se a sustentar que a legislação não vedaria a constituição posterior da reserva, sem sequer alegar a existência de lucro disponível em montante suficiente, sua não distribuição ou qualquer outra circunstância apta a demonstrar que a exigência material havia sido observada, nem requereu diligência para esse fim.

A alegação de que a Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017 seria posterior aos fatos igualmente não afasta a exigência. A determinação de que o registro fosse efetuado até 31

de dezembro do ano em curso já constava do art. 6º, IX, combinado com o art. 112, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014, vigente no período de apuração. Além disso, esses dispositivos não criaram condição nova, apenas regulamentaram o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, explicitando que a constituição da reserva deve ocorrer até o encerramento do respectivo ano-calendário, ressalvada a impossibilidade prevista no § 3º do próprio artigo.

No caso, os registros somente foram efetuados em 10/2019, 03/2020 e 07/2020, sem demonstração de impedimento contábil para sua constituição em 2017. Assim, correta a decisão recorrida ao manter o não reconhecimento do crédito pleiteado.

3 DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinatura Digital

Isabelle Resende Alves Rocha