



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11000.724354/2021-01
ACÓRDÃO	1101-002.203 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DGSUL VEICULOS E SERVICOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/04/2020 a 30/06/2020

INCENTIVOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. IRPJ. CSLL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

A partir da Lei Complementar 160/2017, benefícios fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei 12.973/2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real, desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei 12.973/2014, dentre os quais, a necessidade de que a parcela do lucro obtido pela subvenção governamental seja constituído reserva de incentivo fiscal, o que, materialmente, não se vislumbra na hipótese dos autos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2020 a 30/06/2020

NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LIVRE CONVICÇÃO DO JULGADOR. DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Com esteio no artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas e razões ofertadas pela contribuinte, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária, não se cogitando em nulidade da decisão quando não comprovada a efetiva existência de preterição do direito de defesa do contribuinte.

Tendo a autoridade julgadora recorrida, revestida de sua competência institucional, procedido a devida análise das alegações e créditos pretendidos, decidindo de maneira motivada e fundamentada, no contexto geral da demanda, não há se falar em nulidade do Acórdão recorrido.

LIVRE CONVICÇÃO JULGADOR. PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO.

A produção de prova pericial deve ser indeferida se desnecessária e/ou protelatória, com arrimo no § 2º, do artigo 38, da Lei nº 9.784/99, ou quando deixar de atender aos requisitos constantes no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinatura Digital

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Assinatura Digital

Efigênio de Freitas Junior – Presidente

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

RELATÓRIO

DGSUL VEICULOS E SERVICOS LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, apresentou PEDIDO DE RETIFICAÇÃO DE DCTF, objeto da DCTF retificadora de nº 100.2020.2021.1891394800, transmitida em 19/02/2021, para o período de apuração de setembro de 2020, a qual ficou retida em malha devido à provável inconsistência da redução de R\$ 82.920,55 efetuada para o débito do IRPJ e da CSLL do 2º trimestre de 2020, conforme peça inaugural do feito e demais documentos que instruem o processo.

Em Despacho Decisório, de e-fls. 66/78, da DRF em Santa Maria/RS, a autoridade fazendária não homologou *as reduções efetuadas por meio da DCTF retificadora de n.º 100.2020.2021.1891394800 para os débitos do IRPJ e da CSLL do 2º trimestre de 2020, códigos de receita 0220-01 e 6012-0.*

Com mais especificidade, explicitou a autoridade fazendária da origem o que segue:

“[...] Em face da exclusão no valor de R\$854.223,15 a título de “Outras exclusões qualquer indicador de relacionamento” e “VLR INCENTIVO SUBVENCAO PARA INVESTIMENTO 2 TRIMESTRE” registrada no “LALUR – PARTE A” e “LACS - PARTE A” na Escrituração Contábil Fiscal – ECF do ano-calendário de 2020 (2º trimestre), foi emitida a Intimação VR 10RF DEVAT Nº 6.148, lavrada em 26/07/2021, em que o sujeito passivo foi intimado a, no prazo de 30 dias, apresentar os seguintes esclarecimentos e documentos: (1)Apresentar, em meio digital (arquivo no formato.pdf), cópia do Termo de Acordo/Convênio firmado entre o contribuinte e o ente concedente (Estados/DF) bem como seus respectivos aditivos, conforme preceitua o Art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 2017; (2) Explicar de que forma os valores em questão foram quantificados, inclusive com os lançamentos contábeis envolvidos e devidamente escriturados no Sped da empresa e sua correlação com os valores destacados nas notas fiscais de vendas de forma a comprovar o preenchimento dos requisitos previstos no Art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, e seus incisos; (3) Informar se os benefícios em questão estão vinculados a uma aplicação específica de recursos; (4)Caso a resposta do item “3” acima seja afirmativa, informar se a empresa prestou contas ao ente concedente relativamente aos benefícios em questão; (5) Caso a resposta ao item “4” acima seja afirmativa, apresentar a prestação de contas correspondente em meio digital(arquivo no formato.pdf); e (6) Outros documentos e/ou esclarecimentos que entender necessários.

A ciência da intimação se deu pela via postal em 02/08/2021, conforme comprovante de fls. 38.

Em resposta, apresentou o requerimento com esclarecimentos às fls. 43 a 53, cópia do CONVÊNIO ICMS 33/93 – Conselho Nacional de Política fazendária CONFAZ e extrato do Razão Contábil do período de 01/01/2021 a 31/12/2021 da conta “2.4.01.02.04.0001 – RESERVAS DE INCENTIVOS FISCAIS”.

De acordo com a documentação apresentada, em síntese, o motivo das retificações incidentes em malha foi a exclusão de Subvenções para Investimento das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relacionadas a incentivos fiscais de redução da base de cálculo do ICMS. [...]”

Após regular processamento, a contribuinte interpôs impugnação/manifestação de inconformidade, às e-fls. 84/97, a qual fora julgada improcedente pela 9ª Turma da DRJ 01 em Brasília/DF, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 101-030.299, de 11 de setembro de 2025, de e-fls. 108/117, com a seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/04/2020 a 30/06/2020

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. TRÂNSITO PELO RESULTADO CONTÁBIL. OBRIGATORIEDADE. FUNDAMENTO DE CORRELAÇÃO. EXCLUSÃO AO LUCRO REAL. RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS.

Após a edição da Lei nº 11.638, de 2007, as subvenções governamentais passaram a ser tratadas como receitas, condição imprescindíveis para a aplicação do art. 30, da Lei nº 12.973, de 2014, proporcionando a correlação imediata destes valores com eventual exclusão das bases de cálculo do Lucro Real e da CSLL, bem como oferecendo fundamento direto para a obrigatória constituição da Reserva de Incentivos Fiscais.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. CONTABILIZAÇÃO TEMPESTIVA.

A única exceção para a contabilização extemporânea na conta reserva de lucros demanda situação específica, no caso em que, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais. Assim, não podendo a reserva de lucros ser constituída no ano em que foi percebida, o registro contábil deverá ocorrer posteriormente, à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Período de apuração: 01/04/2020 a 30/06/2020

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplicam-se os mesmos fundamentos à CSLL, por relação de causa e efeito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.”

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, às e-fls. 126/158, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Preliminarmente, pretende seja declarada a nulidade da decisão atacada, argumentando ter incorrido em preterição do direito de defesa da contribuinte, ao deixar de analisar parte dos documentos colacionados aos autos junto à manifestação de inconformidade, indispensáveis ao deslinde da controvérsia, bem como não apreciando a totalidade das alegações suscitadas na sua peça inaugural, além de não se encontrar devidamente motivado/fundamentado, malferindo os princípios da legalidade, verdade material, razoabilidade e do devido processo legal administrativo.

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, bem como explanação sobre o regime de tributação e as atividades desenvolvidas pela empresa,

explicita que *por estar localizada no Estado do Rio Grande do Sul, usufrui dos benefícios concedidos através dos Convênios ICMS nº 15/81 e 33/93 (doc. 03), celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) que assegura a redução da base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas saídas de máquinas, aparelhos e veículos usados, validado posteriormente pelo Convênio ICMS 190/2017 (doc. 04).*

Neste sentido, assevera que, *por força do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a Recorrente exclui da apuração do lucro real, os valores apurados à título de “subvenção de investimento”, inclusive as importâncias relacionadas a isenção ou redução da base de cálculo do ICMS.*

Elucida que *amparada na legislação federal, transmitiu a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) (doc. 02) e a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) contendo as informações contábeis no que se refere a apuração do lucro real referente ao 2º Trimestre de 2020 que, posteriormente, foi retificada atendendo o disposto no art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 2.237/2024.*

No entanto, informa que não fora reconhecida *a dedução realizada pela Recorrente no que se refere a apuração do IRPJ e da CSLL, de modo que, não reconhecido o direito creditório, se fixando a presente controvérsia nos requisitos definidos pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014, e, se eles foram cumpridos pela Recorrente para fins de permitir a exclusão das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, dos valores referentes aos benefícios de “subvenção para investimento”.*

Elabora resumo da lide, se reportando aos fundamentos do Despacho Decisório e do Acórdão recorrido, ao rejeitarem a retificação na DCTF procedida pela contribuinte, contemplando, ainda, estudo sobre o regime jurídico, finalidades e tributação, além do conceito de subvenções para investimento, insurgindo-se contra as conclusões fiscais das autoridades fazendárias pretéritas, por se apoiarem em exigências não previstas na Lei Complementar nº 160/2017, no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, tampouco na decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo nº 1.182.

Conclui que *a recorrente cumpriu com todas as condições previstas no art. 30 da Lei 12.973/14, com alterações provocadas pelos arts. 9º e 10 da LC nº 160/2017, além de estar de acordo com o entendimento firmado no Tema 1.182 pelo STJ, assegurando assim o seu direito de excluir na determinação do lucro real os valores correspondentes a “subvenções de investimentos”.*

A fazer prevalecer sua tese, esclarece que, a teor dos preceitos inscritos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, a empresa *promoveu a constituição de reservas de incentivos relacionados ao 2º Trimestre de 2020, fato que fora reconhecido pelo próprio julgador recorrido, mas não aceito para fins de cumprimento dos pressupostos legais por ter sido registrada de forma extemporânea, o que vem sendo aceito pela jurisprudência deste Tribunal, nos autos do processo administrativo nº 10920.724158/2017-05.*

Acrescenta que *os §§ 3º e 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com alterações provocadas pelos arts. 9º e 10 da LC nº 160/2017 preceituam sobre a possibilidade de a pessoa*

jurídica constituir a reserva de incentivos de forma extemporânea e veda expressamente a exigência de outros requisitos ou condições não previstas neste artigo, não estabelecendo a exigência de que as reservas de incentivos fiscais sejam constituídas no mesmo período da exclusão desses valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, bastando que a destinação legal seja efetivamente cumprida.

Aduz que a própria Lei Complementar nº 160/2017 previu efeitos retroativos à data de vigência da Lei nº 12.973/2014, de modo que, para os contribuintes que tenham exercido a opção pelo Regime Tributário de Transição – RTT, a retroatividade poderia alcançar inclusive o exercício de 2014. Tal previsão reforça o caráter excepcional da norma, que visou equalizar a aplicação dos benefícios fiscais de ICMS independentemente do momento em que formalmente reconhecidos, assegurando a todos os contribuintes tratamento uniforme desde a adoção dos novos critérios de apuração introduzidos pela Lei nº 12.973/2014.

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

Infere que o Parecer Normativo (PN) CST nº 112/1978, veio distinguir o conceito de subvenção para custeio e operação da subvenção para investimentos: a primeira refere-se a recursos destinados a pessoas jurídicas para auxiliá-las em suas despesas correntes e operações; a segunda destina-se ao estímulo para implantação ou expansão de empreendimento econômico, seja por meio da liberação de recursos ou pela concessão de benefícios fiscais, inclusive isenção ou redução de impostos.

Esta diferenciação reflete no registro contábil da conta. Enquanto no caso das subvenções para custeio, deve haver o seu registro e cômputo como receita, compondo o resultado do respectivo período de apuração as subvenções para investimentos, não compunham o resultado do exercício, devendo ser registradas diretamente em conta de Patrimônio Líquido (Reserva de Capital, nos termos do art. 182, § 1º, “d”, da Lei nº 6.404/76).

Defende que a contabilização realizada pela Recorrente atende às normas contábeis e fiscais, e os valores transitaram de forma regular no resultado, permitindo a correta apuração e exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Explicita que a legislação de regência determina a apresentação dos documentos comprobatórios em sede de manifestação de inconformidade, contemplando, no entanto, exceções à regra, com esteio no princípio da verdade material, sobretudo com o fito de esclarecer os fatos postos em debate, e contrapor outros levados a efeito na decisão recorrida, com arrimo

no artigo 16, §4º, alínea “c”, do Decreto nº 70.235/1972, bem como na jurisprudência do CARF transcrita na peça recursal.

Entende que, com esteio no princípio da verdade material, *c/c a relativização da apresentação de novas alegações e provas, o presente processo administrativo deve retornar à Unidade de Origem da RFB para que sejam apreciados todos os documentos apresentados pela Recorrente intimando-a, inclusive, para esclarecer dúvidas da própria Autoridade de Fiscal e juntar novos documentos, em homenagem a busca da verdade material.*

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, reconhecendo a regularidade da retificação da DCTF procedida pela contribuinte.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

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

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, pretende a recorrente a reforma do Acórdão atacado, o qual manteve o Despacho Decisório, no sentido de não acolher a RETIFICAÇÃO DE DCTF promovida pela contribuinte, objeto da DCTF retificadora de nº 100.2020.2021.1891394800, transmitida em 19/02/2021, para o período de apuração de setembro de 2020, a qual ficou retida em malha devido à provável inconsistência da redução de R\$ 82.920,55 efetuada para o débito do IRPJ e da CSLL do 2º trimestre de 2020.

As autoridades fazendárias recorridas, em suma, indeferiram o pleito da empresa, sob o fundamento da indevida contabilização dos valores recebidos a título de Subvenção para Investimento, em contrariedade aos pressupostos inscritos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, ressaltando o que segue:

- 1) Como as receitas decorrentes dos benefícios fiscais não foram escrituradas na contabilidade do contribuinte, não transitando pelo seu resultado, impossível efetuar alguma exclusão das bases de cálculos dos tributos relacionados com estes favores fiscais. Observa-se, portanto, que a não contabilização do valor subvencionado no resultado do exercício é fator impeditivo para não tributação do benefício fiscal como subvenção para investimento, consoante os requisitos impostos pelo art. 30, § 2º, da Lei nº 12.973, de 2014 e pelo CPC 07, especialmente em seus itens 12, 15, 15B e 38E;**

- 2) a não escrituração das subvenções como reserva de lucros no ano de 2020. Assim, na retificação das declarações efetuada pela Impugnante deveria ter registrado, para o ano-calendário de 2020, a contabilização das receitas na conta contábil de reserva de lucros, o que não ocorreu, tendo sido o registro efetuado para o ano-calendário de 2021. A contabilização extemporânea das receitas de subvenção para investimentos pode ter como consequência a utilização indevida dos recursos, somente sendo passível de adoção quando a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais, o que não ocorreu no caso concreto;

Por sua vez, a contribuinte inconformada interpôs substancial recurso voluntário, com uma série de razões que entende passíveis de reformar o julgado recorrido, as quais passamos a analisar.

PRELIMINAR NULIDADE ACÓRDÃO RECORRIDO – PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA

Preliminarmente, pretende seja declarada a nulidade da decisão atacada, argumentando ter incorrido em preterição do direito de defesa da contribuinte, ao deixar de analisar parte dos documentos colacionados aos autos junto à manifestação de inconformidade, indispensáveis ao deslinde da controvérsia, bem como não apreciando a totalidade das alegações suscitadas na sua peça inaugural, além de não se encontrar devidamente motivado/fundamentado, malferindo os princípios da legalidade, verdade material, razoabilidade e do devido processo legal administrativo.

Muito embora a contribuinte lance referida assertiva, não faz prova ou indica precisamente qual a efetiva pretensão omissão que o julgador guerreado teria incorrido, capaz de ensejar a preterição do seu direito de defesa. Como se observa do *decisum* atacado, de fato, a autoridade julgadora não adentrou a todas as alegações suscitadas pela então impugnante.

Tal fato, isoladamente, porém, não tem o condão de configurar preterição do direito de defesa da contribuinte, mormente quando esta não afirma qual teria sido o prejuízo decorrente da conduta do julgador de primeira instância.

Ademais, a jurisprudência de nossos Tribunais Superiores, a qual vem sendo seguida à risca por esta instância administrativa, entende que o simples fato de o julgador não dissertar a propósito de todas as razões recursais (e documentos colacionados aos autos) do contribuinte não implica em nulidade da decisão, notadamente quando a autoridade julgadora, com esteio em outros fundamentos e/ou elementos de prova firma sua convicção, ainda que em direção oposta da contribuinte, o que se vislumbra no caso vertente.

A corroborar esse entendimento, cumpre trazer à baila Acórdão exarado pela 5ª Turma do STJ, nos autos do HC 35525/SP, com sua ementa abaixo transcrita:

“HABEAS CORPUS. PROCESSO PENAL. NEGATIVA DE AUTORIA. **NULIDADE DA SENTENÇA**. LIVRE CONVICÇÃO MOTIVADA DO MAGISTRADO. ORDEM PARCIALMENTE CONHECIDA E, NESSA EXTENSÃO, DENEGADA.

[...]

2. O só fato de o julgador não se manifestar a respeito de um ou outro argumento da tese defendida pelas partes não tem o condão de caracterizar ausência de fundamentação ou qualquer outro tipo de nulidade, por isso que não o exigem, a lei e a Constituição, a apreciação de todos os argumentos apresentados, mas que a decisão judicial seja devidamente motivada, ainda que por razões outras (Princípio da Livre Convicção Motivada e Princípio da Persuasão Racional, art. 157 do CPP). [...]” (Julgamento de 09/08/2007, Publicado no DJ de 10/09/2007)

Nesse sentido, basta que o julgador adentre as questões mais importantes suscitadas pelo recorrente, decidindo de forma fundamentada e congruente, para que sua decisão tenha plena validade.

No presente caso, extrai-se da defesa inaugural que a contribuinte traz à colação inúmeras alegações que não são capazes de rechaçar a pretensão fiscal (no entendimento da autoridade fazendária), as quais foram analisadas de forma conjugada no contexto geral da demanda, conforme muito bem explicitado pelo julgador recorrido e, o fato de uma ou outra argumentação não ter sido contemplada individualmente, sem qualquer prejuízo da contribuinte, não há se falar em nulidade do Acórdão guerreado.

Destarte, a legislação de regência, de fato, estabelece hipóteses de nulidade dos atos administrativos, mais precisamente nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, que assim prescreve:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”

Não é o que se vislumbra na hipótese dos autos, onde o julgador recorrido adentrou sim à totalidade das argumentações da contribuinte, ao seu jeito, concluindo que, de fato, a

pretensão da contribuinte não encontra lastro na legislação de regência ou mesmo em documentação hábil e idônea.

Aliás, basta uma simples leitura do decisório combatido para se constatar que analisou todas as alegações e documentos acostados aos autos junto à manifestação de inconformidade, inclusive apontando objetivamente aqueles listados no bojo da defesa inaugural, os quais não foram capazes de rechaçar o entendimento da autoridade fazendária.

Como se observa, mesmo sem fazer juízo de valor em relação ao mérito nesse momento, certo é que o julgador recorrido procedeu a devida análise do processo, com esteio nos documentos constantes dos autos, formando livremente sua convicção de maneira absolutamente fundamentada e, o fato de não acolher o pleito da contribuinte não quer dizer, por óbvio, que incorreu em preterição do direito de defesa, de forma a ensejar a nulidade do decisório combatido.

Neste contexto, não se cogita em nulidade do Acórdão recorrido, especialmente quando o julgador de primeira instância dissertou sobre o tema objeto da demanda, com base nos fundamentos e provas que entendeu pertinentes, formando livremente sua convicção no sentido de não acolher integralmente o pleito da contribuinte.

MÉRITO

No mérito, após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, bem como explanação sobre o regime de tributação e as atividades desenvolvidas pela empresa, explicita que *por estar localizada no Estado do Rio Grande do Sul, usufrui dos benefícios concedidos através dos Convênios ICMS nº 15/81 e 33/93 (doc. 03), celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) que assegura a redução da base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas saídas de máquinas, aparelhos e veículos usados, validado posteriormente pelo Convênio ICMS 190/2017 (doc. 04).*

Neste sentido, assevera que, *por força do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a Recorrente exclui da apuração do lucro real, os valores apurados à título de “subvenção de investimento”, inclusive as importâncias relacionadas a isenção ou redução da base de cálculo do ICMS.*

Elucida que *amparada na legislação federal, transmitiu a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) (doc. 02) e a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) contendo as informações contábeis no que se refere a apuração do lucro real referente ao 2º Trimestre de 2020 que, posteriormente, foi retificada atendendo o disposto no art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 2.237/2024.*

No entanto, informa que não fora reconhecida *a dedução realizada pela Recorrente no que se refere a apuração do IRPJ e da CSLL, de modo que, não reconhecido o direito creditório, se fixando a presente controvérsia nos requisitos definidos pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014, e, se*

eles foram cumpridos pela Recorrente para fins de permitir a exclusão das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, dos valores referentes aos benefícios de “subvenção para investimento”.

Elabora resumo da lide, se reportando aos fundamentos do Despacho Decisório e do Acórdão recorrido, ao rejeitarem a retificação na DCTF procedida pela contribuinte, contemplando, ainda, estudo sobre o regime jurídico, finalidades e tributação, além do conceito de subvenções para investimento, insurgindo-se contra as conclusões fiscais das autoridades fazendárias pretéritas, por se apoiarem em exigências não previstas na Lei Complementar nº 160/2017, no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, tampouco na decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo nº 1.182.

Conclui que a recorrente cumpriu com todas as condições previstas no art. 30 da Lei 12.973/14, com alterações provocadas pelos arts. 9º e 10 da LC nº 160/2017, além de estar de acordo com o entendimento firmado no Tema 1.182 pelo STJ, assegurando assim o seu direito de excluir na determinação do lucro real os valores correspondentes a “subvenções de investimentos”.

A fazer prevalecer sua tese, esclarece que, a teor dos preceitos inscritos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, a empresa *promoveu a constituição de reservas de incentivos relacionados ao 2º Trimestre de 2020*, fato que fora reconhecido pelo próprio julgador recorrido, mas não aceito para fins de cumprimento dos pressupostos legais por ter sido registrada de forma extemporânea, o que vem sendo aceito pela jurisprudência deste Tribunal, nos autos do processo administrativo nº 10920.724158/2017-05.

Acrescenta que os §§ 3º e 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com alterações provocadas pelos arts. 9º e 10 da LC nº 160/2017 preceituam sobre a possibilidade de a pessoa jurídica constituir a reserva de incentivos de forma extemporânea e veda expressamente a exigência de outros requisitos ou condições não previstas neste artigo, não estabelecendo a exigência de que as reservas de incentivos fiscais sejam constituídas no mesmo período da exclusão desses valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, bastando que a destinação legal seja efetivamente cumprida.

Aduz que a própria Lei Complementar nº 160/2017 previu efeitos retroativos à data de vigência da Lei nº 12.973/2014, de modo que, para os contribuintes que tenham exercido a opção pelo Regime Tributário de Transição – RTT, a retroatividade poderia alcançar inclusive o exercício de 2014. Tal previsão reforça o caráter excepcional da norma, que visou equalizar a aplicação dos benefícios fiscais de ICMS independentemente do momento em que formalmente reconhecidos, assegurando a todos os contribuintes tratamento uniforme desde a adoção dos novos critérios de apuração introduzidos pela Lei nº 12.973/2014.

Reitera que na esteira do entendimento firmado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo nº 1182 e seguido pelo E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o § 4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, incluído pela LC nº 160/2017, não ESPECIFICA nem LIMITA os benefícios fiscais estaduais que podem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A única exigência é que os valores sejam mantidos em reservas de lucros e usados apenas para absorção

de prejuízos fiscais ou aumento de capital social, o que fora observado no caso vertente, com a escrituração em contas de reserva de lucros, como a própria decisão de primeira instância reconheceu.

Inferre que o Parecer Normativo (PN) CST nº 112/1978, veio distinguir o conceito de subvenção para custeio e operação da subvenção para investimentos: a primeira refere-se a recursos destinados a pessoas jurídicas para auxiliá-las em suas despesas correntes e operações; a segunda destina-se ao estímulo para implantação ou expansão de empreendimento econômico, seja por meio da liberação de recursos ou pela concessão de benefícios fiscais, inclusive isenção ou redução de impostos.

Esta diferenciação reflete no registro contábil da conta. Enquanto no caso das subvenções para custeio, deve haver o seu registro e cômputo como receita, compondo o resultado do respectivo período de apuração as subvenções para investimentos, não compunham o resultado do exercício, devendo ser registradas diretamente em conta de Patrimônio Líquido (Reserva de Capital, nos termos do art. 182, § 1º, “d”, da Lei nº 6.404/76).

Defende que a contabilização realizada pela Recorrente atende às normas contábeis e fiscais, e os valores transitaram de forma regular no resultado, permitindo a correta apuração e exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Explicita que a legislação de regência determina a apresentação dos documentos comprobatórios em sede de manifestação de inconformidade, contemplando, no entanto, exceções à regra, com esteio no princípio da verdade material, sobretudo com o fito de esclarecer os fatos postos em debate, e contrapor outros levados a efeito na decisão recorrida, com arrimo no artigo 16, §4º, alínea “c”, do Decreto nº 70.235/1972, bem como na jurisprudência do CARF transcrita na peça recursal.

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

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

“[...]”

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

11. Pois bem.

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

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

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

[...]

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

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

“Art. 30.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

agropecuários e extrativos vegetais in natura; V – 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

22 A LC nº 160, de 2017, foi editada para possibilitar a celebração de convênio entre os estados, com vistas à convalidação dos incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos à revelia do Confaz - intento alcançado com a publicação do Convênio ICMS 190, de 2017. Paralelamente ao seu objetivo principal, trouxe também em seu texto regramento específico quanto ao

tratamento de subvenção para investimento de todo benefício fiscal concernente àquele imposto. Este último ponto foi introduzido no ordenamento por intermédio de seu art. 9º, o qual acrescentou os §§ 4º e 5º ao já mencionado art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014:

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ano-calendário: 2009

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

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

Com a promulgação e vigência da Lei Complementar nº 160, de 2017, que inseriu os §§ 4º e 5º nº artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, definiu-se legislativamente que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal serão considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de

outros requisitos e que tal entendimento se aplica inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, cabendo ao ente federativo, na forma prevista no Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017 providenciar a publicação, registro e depósito do incentivo perante o CONFAZ.

Atendida pelo Estado de Goiás tal exigência, tendo a contribuinte 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 cômputo do Lucro Real.

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

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

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

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

Ano-calendário: 2008, 2009

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

A partir do advento da Lei Complementar no 160, de 2017, consideram-se como subvenções para investimento os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos por Estados e Distrito Federal, destacando ainda o caráter retroativo desse direcionamento, consoante o estabelecido no art. 10 da LC no 160, de 2017, e tendo em conta o entendimento firmado de forma vinculante pelo STJ no Tema Repetitivo 1182, que ressalva a aplicação do decidido no ERESP

1.517.492/PR (relativo a crédito presumido). (Acórdão nº 9303-014.430, CSRF / 3ª Turma, Sessão do dia 19 de outubro de 2023)

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

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

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

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

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

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

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

[...]

30. Por fim, dentre as obrigações contidas na LC nº 160/2017, foi exigido nos artigos 3º e 10 que os Estados publicassem, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos aos incentivos fiscais e posteriormente efetuasse o depósito dos documentos comprobatórios de concessão na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária-

CONFAZ, caso houvesse necessidade de adesão do benefício (em regra aplicável para os TTD – Tratamento Tributário Diferenciado).

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

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

33. Portanto, dou provimento ao recurso voluntário.

[...]

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

Em verdade, o problema constatado pela fiscalização se refere a forma de escrituração de aludidos valores, que, no entendimento, do fisco teria contrariado os preceitos legais, notadamente diante dos seguintes fatos:

- a) não contabilização do valor subvencionado no resultado do exercício;
- b) Em relação ao ano-calendário de 2020, a contabilização extemporânea das receitas na conta de reserva de lucros, o que ocorrera somente no ano-calendário de 2012, sem o devido enquadramento na norma de exceção que possibilita tal procedimento;

Extrai-se daí, inobstante o substancial trabalho fiscal e, bem assim, as defesas apresentadas pela contribuinte, que a análise da demanda perpassa necessariamente no entendimento consagrado pelo STJ, no Tema nº 1.182, de observância obrigatória e esteio da pretensão da contribuinte, sobretudo a necessidade da constituição de Reserva de Lucros (Reserva de Incentivos Fiscais de que trata o art. 195 A da Lei nº 6.404/76) para a contabilização das parcelas decorrentes de doações ou subvenções governamentais.

E, a propósito da matéria, andou bem o Acórdão recorrido ao rechaçar o pleito da contribuinte, ora, igualmente, adotado como fundamentos de decidir, mormente considerando que o recurso voluntário, em que pese mais robusto, repousa seu insurgimento na mesma linha de defesa inserta na manifestação de inconformidade, como segue:

[...]

A Lei Complementar nº 160, de 2017 inseriu, no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, os §§ 4º e 5º, abaixo transcritos, sem alterar qualquer dos demais requisitos previstos no caput e parágrafos anteriores:

[...]

Da leitura dos dispositivos legais, verifica-se que, mesmo que os benefícios fiscais de ICMS sejam considerados Subvenções para Investimentos, eles só podem ser excluídos da tributação quando: (i) forem registradas em reserva de lucros, (ii) sejam utilizados somente para absorção de prejuízos, desde que já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros ou aumento do capital social. Não se observando esses requisitos, os valores serão tributados.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.945.110/RS, na sistemática dos recursos repetitivos, em 14/08/2024, decidiu ser: "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."

Foram fixadas as seguintes teses (Tema 1182):

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.

No sentido do que foi decidido pelo STJ, de fato, tem razão à manifestante quanto à desnecessidade de Termo de Acordo ou Convênio individual com o ente concedente para que os benefícios fiscais de ICMS sejam considerados como Subvenções para Investimento, pois tal requisito não está previsto na legislação.

No entanto, em julgamento de embargos de declaração sobre o Acórdão de DOCUMENTO VALIDADO Recurso Especial, o STJ esclareceu que “a expressão final do item 3 da Tese firmada para o tema (‘os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico’) está correlacionada com “a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei”.

Assim, para fins fiscais e aplicação do § 2º, do art. 30, ainda há a necessidade da correta contabilização do benefício fiscal e a demonstração de que os valores dele oriundos foram utilizados para garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

De acordo com a fiscalização, a empresa não contabilizou corretamente a Subvenção para Investimentos, não tendo os valores transitado pelo resultado, conforme disciplina CPC 07, nem tendo sido constituída a reserva de lucros, como determina o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

Em sua defesa, a empresa diz que existe mais de uma forma de realizar essa contabilização e que a forma como procedeu (pelos valores líquidos) também estaria amparada pelo CPC 07 e, ademais, teria realizado o registro extemporâneo da Reserva de Lucros.

Entendo que os argumentos da manifestante não merecem prosperar. O CPC possui uma sessão específica no que diz respeito a contabilização das reduções e isenções de tributos que atendem ao conceito de subvenção governamental:

[...]

Portanto, pelo princípio da especialidade, a empresa não tinha liberalidade de escolher como apresentar tais valores na sua demonstração contábil. Antes da convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais, iniciada com a edição da Lei nº 11.638, de 2007, as subvenções governamentais eram registradas diretamente no patrimônio líquido, em conta de reserva de capital. Após a convergência, as subvenções governamentais passaram a ser tratadas como receitas, condição imprescindível para a aplicação do art. 30, da Lei nº 12.973, de 2014.

O CPC 07 justifica que o tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva do fato de ser recebida de uma fonte que não os acionistas, e deriva de ato de gestão em benefício da entidade. Assim, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas sim reconhecida como receita nos períodos apropriados, a fim, inclusive, de proporcionar a correlação

imediate destes valores com eventual exclusão das bases de cálculo do Lucro Real e da CSLL, bem como possuir fundamento direto para a constituição da Reserva de Incentivos Fiscais.

Sendo assim, como as receitas decorrentes dos benefícios fiscais não foram escrituradas na contabilidade do contribuinte, não transitando pelo seu resultado, impossível efetuar alguma exclusão das bases de cálculos dos tributos relacionados com estes favores fiscais.

Observa-se, portanto, que a não contabilização do valor subvencionado no resultado do exercício é fator impeditivo para não tributação do benefício fiscal como subvenção para investimento, consoante os requisitos impostos pelo art. 30, § 2º, da Lei nº 12.973, de 2014 e pelo CPC 07, especialmente em seus itens 12, 15, 15B e 38E.

As condições para a utilização da receita contabilizada na conta reserva de lucros não são por acaso, elas decorrem da necessidade de se deixar os recursos devidamente separados e utilizados apenas nas condições previstas em legislação.

A fiscalização também identificou a não escrituração das subvenções como reserva de lucros no ano de 2020.

Assim, na retificação das declarações efetuada pela Impugnante deveria ter registrado, para o ano-calendário de 2020, a contabilização das receitas na conta contábil de reserva de lucros, o que não ocorreu, tendo sido o registro efetuado para o ano-calendário de 2021. A contabilização extemporânea das receitas de subvenção para investimentos pode ter como consequência a utilização indevida dos recursos.

O registro extemporâneo na conta reserva de lucros possui única exceção, prevista no § 3º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014:

[...]

A única condição autorizada pela norma tributária, para o registro extemporâneo na conta de reserva de lucros, é quando a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais, o que não ocorreu no caso concreto.

Nesse contexto, não se sustenta tese da Manifestante de que o registro na conta reserva de lucros poderia ser extemporâneo, em momento posterior ao ano-calendário de 2020. [...]"

Como se observa, inobstante a jurisprudência firmada pelo STJ e, bem assim, por este Colegiado, encampar outros benefícios fiscais na condição de subvenção para investimento e, portanto, passível de exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL, impõe-se observar se, efetivamente/materialmente, os registros contábeis promovidos pela contribuinte teriam o condão de constituir Reservas de Lucros, na forma que exige o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, o

que não se vislumbra na hipótese dos autos, como muito bem demonstrado pelas autoridades fazendárias recorridas

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

No que tange os valores das pretensas subvenções para investimento do ano-calendário de 2020, cujos registro contábil ocorrera extemporaneamente, conforme muito bem registrado pelo julgador recorrido, não se enquadrando no permissivo legal dessa exceção à regra, inscrita no § 3º do art. 30 da Lei nº 12.973 (apuração de prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais), impondo seja mantido o entendimento do Acórdão recorrido.

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

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

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

DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Alternativamente, entendendo-se por bem não reconhecer a regularidade do procedimento eleito pela contribuinte na sua escrituração contábil, pretende seja determinada a conversão do julgamento em diligência, para análise da documentação acostada aos autos, pleito que, igualmente, não merece acolhimento.

Com efeito, a produção de prova pericial se faz necessária quando indispensável ao deslinde da controvérsia e observados os pressupostos para tanto, não se prestando para fins protelatórios, o que impõe o seu indeferimento nos termos do artigo 38, § 2º da Lei nº 9.784/99 c/c o artigo 16, inciso IV, § 1º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

“Lei 9.784/99

Art. 38.

[...]

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.”

“Decreto 70.235/72

Art. 16.

[...]

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito;

§ 1º - Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.”

Ademais, tratando-se de matéria de fato, caberia a contribuinte ao ofertar a sua defesa produzir a prova em contrário através de documentação hábil e idônea. Não o fazendo, é de se manter o Acórdão recorrido.

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

Assim, escoreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantido o indeferimento da retificação da DCTF sob análise, uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pelas autoridades fazendárias pretéritas que serviram de base à rejeição de seu pleito, atraindo para si o *onus probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

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

Assinado digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira