



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.721881/2011-29
ACÓRDÃO	1302-007.237 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FULL GAUGE-ELETRO-CONTROLES LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

Sala de Sessões, em 16 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Marcelo Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Izaguirre da Silva, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Marcelo Oliveira, Henrique Nimer Chamas, Natalia Uchoa Brandao, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (suplente convocada), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, fls. 0442/0461, interposto contra decisão de primeira instância, proferida por Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), fls. 0408/0431, que julgou a manifestação de inconformidade da Contribuinte improcedente, nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.

Nos termos do art. 170 do CTN, somente são compensáveis os créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

INCENTIVOS/BENEFÍCIOS FINANCEIROS/FISCAIS. ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CONDIÇÕES.

Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento, desde que atendidas as condições estabelecidas pelo art. 443 do RIR/99 e pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, para os fatos geradores ocorridos até 31.12.2007.

DESCARACTERIZAÇÃO DA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. TRIBUTAÇÃO.

São tributados os valores recebidos a título de benefício fiscal descaracterizados como subvenção para investimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Acórdão

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, considerar improcedente a manifestação de inconformidade.

Para esclarecimento, a recorrente protocolou Declarações de Compensação (DCOMP), fls. 003/077, pleiteando compensar débitos próprios com pretensão crédito de pagamentos indevidos ou a maior de IRPJ (cód. 2089), relativos ao ano-calendário de 2004.

Despacho Decisório, fls. 0339/0346, analisou a questão e não reconheceu o direito creditório pleiteado, não homologando as compensações, conforme trechos abaixo:

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES.

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ

O crédito presumido de ICMS concedido pelo Decreto (Estadual - RS) nº 37.699, de 1997, **não constitui subvenção para investimento**, devendo, portanto, integrar a base de cálculo do IRPJ. Dispositivos Legais: Arts. 392, I, e 443, I, do RIR/99.

Indeferimento

...

O interessado alega que nas declarações originais (DIPJ e DCTF), relativas aos períodos do 1º, 2º e 3º trimestres de 2004, foi considerada na **base de cálculo do IRPJ, de forma incorreta**, como receita não operacional, a importância relativa a incentivos fiscais do ICMS previstos na Lei nº 8.248 de 23/10/1991.

Afirma que tais valores referem-se a **créditos presumidos de ICMS** que de forma **indevida** foram considerados como **receita**.

Por tal razão, teria apresentado as declarações retificadoras, excluindo as importâncias relativas aos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do Imposto sobre a Renda.

O contribuinte informou que a empresa se enquadra nos artigos 4º e 11 da Lei 8.248/91, no que se refere aos incentivos fiscais de ICMS e que o crédito presumido está previsto no Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul, Decreto 37.699/97, em seu Livro I, art. 32, inciso VIII, combinado com apêndice XIII.

Segundo as informações prestadas, a empresa **teria direito a creditar-se de 50% do valor do ICMS destacado no seu relatório que contém os produtos beneficiados pela lei da informática**, até o limite do valor do imposto apurado como devido no mês, ou seja, se o débito do imposto for inferior ao valor do crédito presumido, deste pode ser apropriado apenas o montante suficiente para zerar o imposto, ou ainda, não sendo apurado débito de ICMS no mês, não pode ser utilizado o crédito presumido.

...

A matéria objeto destes autos, em nível legislativo, é tratada, mormente, **nos arts. 392, I, e 443, I**, do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo **Decreto nº 3.000**, de 26 de março de 1999 (RIR/99), vazados nestes termos:

*“Art. 392. **Serão computadas na determinação do lucro operacional:***

*I - as **subvenções** correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);*

(...

*Art. 443. **Não serão computadas na determinação do lucro real 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, DESDE QUE** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):*

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.”

Subvenção, sob o ângulo da legislação do **imposto de renda das pessoas jurídicas**, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor, ou seja, o patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação.

As subvenções, quando feitas pelo Poder Público, podem se traduzir através de redução ou isenção de impostos.

As subvenções têm natureza de receitas e são, de ordinário, tributáveis, tanto que foram classificadas pela legislação do Imposto de Renda como **“Outros Resultados Operacionais”**, na modalidade subvenção corrente para custeio ou operação (art. 335 do RIR, de 1994 ou art. 392 do RIR, de 1999), ou como **“Resultados não Operacionais”**, na modalidade subvenção para investimento, de que trata o art. 391 do RIR, de 1994 ou art. 443 do RIR, de 1999.

As primeiras são sempre tributáveis, as segundas também são tributáveis, mas poderão não o ser, desde que atendidas certas condições impostas pela lei

Somente as subvenções para Investimento podem gozar do benefício fiscal do art. 443 do RIR, de 1999.

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

E não basta o “animus” de subvencionar para investimento.

Impõe-se também a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

O art. 443 está inserido na Seção IV do Capítulo VII do Subtítulo III do Título IV do Livro II, do RIR, de 1999. O Capítulo VII está intitulado como “Resultados não Operacionais”.

Isto porque as Subvenções para investimento têm a natureza de receitas, mais precisamente, sob a ótica da legislação do imposto de renda, de “resultados não operacionais”.

Tais resultados são, via de regra, tributáveis.

Para não serem tributáveis, exige-se o cumprimento de alguns requisitos legais.

Para que as subvenções para investimento gozem do favor do **art. 443 do RIR**, de 1999, conforme se apreende deste dispositivo, exige-se que:

- 1) a subvenção seja realmente uma subvenção para investimento, tal como acima conceituado;
- 2) seja o subvencionador pessoa jurídica de direito público;
- 3) que o beneficiário da subvenção seja a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico;
- 4) e por último, que a subvenção seja registrada contabilmente em conta de reserva de capital, que poderá ser utilizada apenas para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não podendo ser distribuída.

Assim, o benefício do art. 443 do RIR, de 1999 consiste em não oferecer aqueles “resultados não operacionais” à tributação, registrando contabilmente a transferência dos recursos em uma conta de reserva de capital, ao invés de uma conta de resultado (receita), como seria de ordinário.

A contrapartida do lançamento deverá ser a débito de contas do Ativo, já que há o ingresso de recursos.

...

Aplica-se, a todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real, o disposto no art. 38. , § 2º do Decreto-lei nº 1.598/77.

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

(..)

*§ 2º - As **subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de*

empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)”

O despacho, após realizar detalhadamente a análise sobre as subvenções que receberiam o benefício fiscal, por serem para investimento, passa a analisar o caso sob análise:

Assim, é de se destacar que o diploma legal estadual que disciplina o incentivo fiscal sob exame (fls. 329 a 338) não estabelece, à nitidez, a efetiva e específica aplicação deste, por parte do beneficiário, **em investimentos** previstos na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Pelo contrário, os recursos não desembolsados até podem, em princípio, reforçar o capital de giro da empresa beneficiária, sem a necessária aplicação em ativo imobilizado.

Não se trata, portanto, na espécie, de subvenção para investimento.

Cuida-se, na verdade, de **mera redução de custos ou de despesas de ICMS**; portanto, são tributáveis pelo IRPJ e, também, pela CSLL, de vez que a esta se aplica, no que couber, a legislação daquele, consoante o art. 6º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

De acordo com as notas 02, 03 e 04 do art. 32 do RICMS/RS, Decreto 37.699/97, a apropriação de crédito fiscal presumido em valor superior ao previsto, relativamente ao que exceder o montante do imposto devido, somente será possível mediante a utilização de crédito fiscal presumido previsto em Termo de Acordo ou Protocolo a ser celebrado entre o contribuinte e o Estado do Rio Grande do Sul.

Neste caso, o Termo de Acordo ou Protocolo deverá estabelecer obrigações para o contribuinte de realização de investimentos em sua atividade econômica e a sua respectiva ampliação, de geração de novos empregos, de agregação de percentual mínimo de valor econômico ou de incremento das aquisições internas de mercadorias, bens e serviços.

NÃO é o que se aplica ao contribuinte em questão, pois em resposta ao Termo de Intimação nº 264, o contribuinte afirma que a empresa teria direito a creditar-se de 50% do valor do ICMS destacado no seu relatório que contém os produtos beneficiados pela lei da informática, até o limite do valor do imposto apurado como devido no mês, ou seja, se o débito do imposto for inferior ao valor do crédito presumido, deste pode ser apropriado apenas o montante suficiente para

zerar o imposto, ou ainda, não sendo apurado débito de ICMS no mês, não pode ser utilizado o crédito presumido.

Desta forma, o contribuinte não possui Termo de Acordo ou Protocolo que autorize a utilização de crédito fiscal presumido em valor superior ao previsto, relativamente ao que exceder o montante do imposto devido, em contrapartida de obrigações para o contribuinte de realização de investimentos em sua atividade econômica, o que poderia ser caracterizado como subvenção para investimento.

Além disso, o contribuinte registra contabilmente os valores referentes aos créditos presumidos de ICMS na conta “**OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS**” (fls. 131 a 142, 216 a 221, 287 a 291), o que evidencia a caracterização de tais créditos presumidos como Subvenção para Custeio ou Operação.

Diante de todo o exposto, com base no artigo 295, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 587, de 21 de dezembro de 2010, publicada no DOU de 23 de dezembro de 2010, na Competência Delegada pela Portaria DRF/NHO Nº 208, de 03 de novembro de 2010, publicada no DOU de 09 de novembro de 2010, e nos termos da Legislação do Imposto de Renda, **NÃO RECONHEÇO O DIREITO CREDITÓRIO** pleiteado pelo interessado, decorrente de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas- IRPJ, referente ao 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário 2004, bem como **NÃO HOMOLOGO** a compensação dos débitos constantes das Declarações de Compensação relacionadas abaixo.

Informo, ainda, que da análise das DCOMP relacionadas não foi constatada a situação de “DCOMP não declarada”, conforme hipóteses elencadas no § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

A recorrente foi cientificada da decisão e apresentou Manifestação de Inconformidade, fls. 0359/0375, onde alega, em síntese, que, conforme consta na decisão recorrida:

- 1) Que a empresa - que tem por objeto social a comercialização de bens de informática - é beneficiária de regime especial junto ao Fisco Estadual do RS, enquadrando-se nos arts. 4º e 11 da Lei de Informática (Lei nº 8.248/91), o que lhe **proporciona crédito presumido de ICMS** previsto no art. 31, inciso VIII, do Livro I, do RICMS/RS, como incentivo fiscal.
- 2) Que recolheu o IRPJ desconsiderando tal incentivo, sendo, por conseguinte, credora da Fazenda Nacional, razão para as compensações apresentadas com o referido crédito.
- 3) Que o benefício concedido não se trata de uma subvenção corrente para custeio ou operação, consoante aduz a fiscalização, mas, na **espécie subvenção para investimento**, uma vez que é um **benefício destinado ao desenvolvimento de uma determinada atividade** e, por consequência, da coletividade, não sendo

computada na determinação do lucro real, consoante determina o art. 443, do RIR/99.

4) Que é questionável o entendimento expressado no **Parecer Normativo CST nº 112/78**, que as subvenções não tributáveis são aquelas que se destinam ao emprego em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

5) Que a lei não define investimentos, não sendo próprio, nesse contexto, fazer referência ao grupo contábil "investimentos" referido na legislação societária, mas adotada em seu sentido geral, ou seja, abrangendo **toda a aplicação de capital que trará benefícios futuros para a empresa**.

6) Que a **falta de registro da subvenção como reserva de capital** (classificação contábil) é mero erro de fato que não inibe o exercício do direito de restituição/compensação, tanto na esfera administrativa como judicial.

7) Que a classificação do referido benefício como subvenção não é necessária para demonstrar a ilegalidade da inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ, **tendo em vista a finalidade de concessão do benefício como instrumento de política fiscal**.

8) Que o Fisco Federal está exigindo ilegalmente, sobre a base de cálculo do IRPJ, parcelas de crédito presumido de ICMS, por entendê-lo como renda tributável, o que não se pode admitir, pois tais créditos não compunham a base de cálculo dos referidos tributos, pois constituem apenas recuperação de um custo tributário ocorrido nas operações anteriores e não uma variação positiva do patrimônio da empresa.

9) **Que o STJ, o TRF4 e a 8ª Câmara do 1º CC já consolidaram o entendimento de que os créditos presumidos do ICMS não são receitas tributáveis, conforme jurisprudência apresentada.**

A DRJ analisou a manifestação e proferiu a decisão citada, pela sua improcedência.

Cientificada da decisão em 02/09/2019, fls. 0439, a recorrente apresentou seu recurso, em 30/09/2019, fls. 0442/0461.

Inicia seu recurso apresentando os fatos, como os interpreta.

Alega nulidade da decisão recorrida, que não teria enfrentado diversos pontos constantes em sua manifestação.

Afirma que a subvenção recebida é um benefício a sua atividade e que não aufera receita.

Aduz que, independente de como escriturado, o crédito presumido de ICMS sempre será uma subvenção para investimento, pois essa definição está em consonância com a Lei Complementar de nº 160, que alterou o art. 30, da Lei 12.973 de 2014.

Aduz que mesmo quando registradas contabilmente de forma diversa, não há como retirar o caráter assistencial dos créditos presumidos, sendo, por consequência, sempre uma espécie de subvenção de incentivo.

Cita jurisprudência judicial que estaria de acordo com o que defende.

Defende que a subvenção não pode ser definida como lucro.

Alega que há – nessa questão - claro desrespeito ao pacto federativo.

Destaca que carece de lógica, permitir que um sistema tributário possibilite que o Estado-membro renuncie parte de sua receita, em prol de políticas sociais, ao custo de direcionar parte dessas receitas à Fazenda Nacional.

O processo foi enviado ao CARF, para análise e decisão.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Oliveira**, Relator

ADMISSIBILIDADE:

O recurso atende os requisitos de admissibilidade previstos na Legislação, sendo tempestivo e pertinente, motivo pelo qual dele se toma conhecimento, para examinar as razões trazidas pela recorrente.

PRELIMINAR:

A Recorrente alega que a decisão recorrida é nula, já que não teria enfrentado diversos pontos constantes em sua manifestação.

Para a Recorrente a decisão deixou de analisar os seguintes argumentos constantes em sua manifestação:

- a ilegalidade da definição de subvenção para investimentos, custeio ou operação, conforme estabelece a COSIT 112/78,
- que a falta de escrituração não altera a natureza da receita, tratando-se de mera formalidade que pode ser retificada a qualquer tempo;
- que o fisco atinge matéria que não está ao alcance da regra matriz de incidência tributária, conforme posição pacífica do STJ e do TRF4.

Ocorre que todos esses argumentos são enfrentados no mérito, quando a decisão, pelos motivos expostos, firmou posição sobre a correção na tributação da subvenção, devido às determinações legais e argumentos que expõe.

Todas as questões acima não acusam a exação de estar contaminada por nulidade, mas sim que a tributação não deveria persistir, questão meritória.

Assim, rejeita-se essa preliminar.

MÉRITO:

Sobre a questão há recente decisão da CSRF -Acórdão: 9101-006.891, de 04/04/2024 – que analisa questão idêntica, inclusive demonstrando importantes decisões vinculantes:

Além de apontar a divergência quanto à **matéria relacionada à subvenção de investimentos**, a recorrente aponta, ainda, a existência de fato novo concernente à alteração introduzida pela LC nº 160/2017 no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, que teria posto fim às discussões quanto à natureza dos incentivos fiscais decorrentes do ICMS pelos Estados concedentes e traz ao autos cópia do Decreto estadual que publicou a relação dos atos normativos relativos às isenções, incentivos, benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, instituídos por legislação estadual até o dia 8 de agosto de 2017, conforme previsto no Convenio ICMS nº 190/2017 (fls. 3138/3142).

Com efeito, **este colegiado** ao analisar os recursos especiais quanto a esta matéria **tem levado em conta** as novas disposições introduzidas pela LC nº 160/2017, em especial seus artigos 9º e 10, com a introdução os parágrafos 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12/973/2014, verbis:

Lei Complementar nº160/2017:

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: (Parte mantida pelo Congresso Nacional) "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.**"

...

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

Lei nº 12.973/2014:

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: (Vigência)

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

Com base nestas novas disposições este relator tem entendido que a discussão acerca da natureza da subvenção se torna mais restritiva, não havendo mais que se ter em consideração questões trazida no PN CST nº 112/1978, **como p.ex. a necessidade de sincronia entre a subvenção recebida e sua aplicação pelo beneficiário**, restringindo-se aos requisitos previsto no art. 30 da Lei nº 12.972/2012, com as alterações introduzidas pela LC nº160/2017.

Assim, a partir da inclusão dos §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, as únicas exigência, para fins de reconhecimento da subvenção de investimento alusivas a benefícios fiscais relativos ao ICMS, seriam as previstas no caput do dispositivo acima transcrito:

- (i) **intenção do Estado de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos;**
- (ii) **registro em reserva de lucros.**

Na esteira dessa conclusão, este relator entendia que ainda seria necessário analisar em cada caso a natureza da subvenção concedida, de acordo com a legislação estadual.

Não obstante tal entendimento, **a presente discussão ganhou contornos adicionais** em face de decisões recentes do **Superior Tribunal de Justiça – STJ, em sede de recursos repetitivos proferidos no Recurso Especial nº 1.945.110 - RS e no Recurso Especial nº 1.987.158 - SC**, ambos tendo como Relator o Ministro Benedito Gonçalves.

Por terem disposições idênticas, com exceção das peculiaridades de cada caso, transcrevo a ementa do RE nº 1.945.110, verbis:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. TEMA 1182. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIOS FISCAIS DIVERSOS DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. PRETENSÃO DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DOS EFEITOS DO ERESP 1.517.495/PR. PRECEDENTES DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. QUE ENTENDEM PELA POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO LEGAL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014. CASO CONCRETO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ- CONSTITUÍDA. SÚMULA 7/STJ. PEDIDO DE JULGAMENTO EXTRA PETITA PREJUDICADO. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL CONHECIDO EM PARTE E, NESSA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO. DETERMINAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DOS AUTOS À ORIGEM

1. Da limitação da tese proposta: Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do

IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

2. Da Jurisprudência firmada pelas Turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça: A temática em julgamento foi objeto de sucessivos debates em ambas as Turmas de Direito Público deste Superior Tribunal de Justiça, dos quais se podem extrair as duas posições formadas.

2.1. A Primeira Turma aplica o princípio federativo para excluir os benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp 1.222.547/RS, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, DJe de 16/3/2022).

2.2. A Segunda Turma aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ou seja, entende que deve ser verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão dos benefícios fiscais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05/04/2022).

3. A exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL: A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, DJe de 1/2/2018). O objeto deste repetitivo consiste em investigar se os fundamentos determinantes para a conclusão adotada no ERESP 1.517.492/PR se aplicam aos demais benefícios fiscais de ICMS. (g.n.)

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

4.1. O efeito de recuperação: O efeito de recuperação é um fenômeno próprio de sistemas que adotam a não cumulatividade do tipo "imposto sobre imposto", como foi a opção brasileira para o ICMS. Adotado o método "imposto sobre imposto", uma alíquota inferior, redução de base de cálculo ou uma isenção, por exemplo, aplicadas no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, na ponta final. É que a diferença é recuperada pelo Fisco através da aplicação de incidência mais elevada nas operações posteriores, diante da ausência da possibilidade de apuração de crédito de imposto destacado na nota fiscal. Esse é o chamado efeito de recuperação, representado no diferimento da incidência.

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

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

5. Compreensão firmada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: No mesmo sentido, a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP n. 1.968.755/PR (Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022) que versou sobre a possibilidade de extensão aos demais benefícios fiscais de ICMS do entendimento firmado para o crédito presumido, compreendeu que “o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o

exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos”.

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

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

8. Teses a serem submetidas ao Colegiado:

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

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

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

benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

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

10. Dispositivo: Recurso especial da Fast Indústria E Comércio Ltda parcialmente provido, com determinação do retorno dos autos à origem. Acórdão sujeito ao regime previsto no artigo 1.036 e seguintes do CPC/2015.

De pronto, o que se observa no acórdão acima é a delimitação da discussão no sentido de definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

De fato, o ERESP 1.517.492/PR, embora não submetido ao rito de recursos repetitivos, foi proferido pelos ministros da 1ª Seção do STJ em análise de Embargos de Divergência em RESP, em que tratou especificamente da exclusão do incentivo fiscal concedido como crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, proferindo o seguinte entendimento:

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

RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

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

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

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

IV – Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

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

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

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

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

IX – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X – O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI – Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII – O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceito legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII – A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV – Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV – O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI – Embargos de Divergência desprovidos.

Como se extrai o ERESP nº 1.517.492 ao discutir a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido de ICMS concedido como incentivo pelos estados,

entendeu pela sua exclusão, independentemente de qualquer discussão acerca dos efeitos das disposições introduzidas LC. nº 160/2017.

Os acórdãos dos recursos especiais nº 1.945.110 - RS e nº 1.987.158, **proferidos no rito dos recursos repetitivos**, a partir das premissas fixadas no ERESP nº 1.517.492 cuidaram de analisar se as mesmas seriam aplicáveis a todos os demais tipos de incentivos fiscais do ICMS, como por exemplo: redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, e o diferimento, concluindo que os mesmos deveriam receber um tratamento distinto, dado o chamado “efeito de recuperação” em face da sistemática de não cumulatividade própria do ICMS.

Os acórdãos apontam a distinção entre os tipos de benefício fiscal; enquanto o crédito presumido integra a apuração do resultado, sendo necessária a sua exclusão sob a premissa que não podem ser tributados nos termos do ERESP nº 1.517.492, nos demais tipos de benefício as reduções ocorrem unicamente na incidência do ICMS, não afetando a base de cálculo do IRPJ e CSLL, de sorte que sua exclusão caracterizaria uma “verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR”, conforme se extrai da citação feita ao RESP nº 1.968.755/PR.

Da análise desses precedentes **o tribunal 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.

Voltando ao caso concreto, considerando-se que se trata nestes autos de exclusão do crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendo que

devem ser aplicadas ao presente caso as conclusões do ERESP nº 1.517.492/PR, independentemente das disposições da LC. nº160/2017.

Embora a tese fixada pelo STJ nos recursos repetitivos examinados **trate dos demais tipos de benefícios fiscais do ICMS** o fez por exclusão da aplicação do entendimento exarado no ERESP nº 1.517.492/PR, referendando a aplicação deste nos casos de exclusão crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Desta feita, no presente caso, perde qualquer relevância analisar o atendimento aos requisitos estabelecidos na Lei nº 12.973/2014.

Observo que, mesmo para os demais tipos de incentivos do ICMS os acórdãos repetitivos fixaram tese de que **não cabe ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, restringindo-se à exigência de constituição de reserva de lucros**, não passível de distribuição, nos termos do caput e §§ 1º a 3º do art. 30 da Lei nº12.973/2014.

Ademais, no caso concreto a **autoridade fiscal não fez qualquer consideração em seu Termo de Verificação Fiscal – TVF sobre a constituição de Reservas de Lucros** em face dos incentivos recebidos, não sendo este um dos fundamentos da autuação.

O tema foi introduzido pela decisão de primeiro grau, sendo expressamente questionada tal inovação pela contribuinte em seu recurso voluntário.

O acórdão recorrido considerou irrelevante tal questão, tanto que deu provimento parcial ao recurso a despeito dessa discussão, como se colhe da seguinte passagem, já transcrita, do voto condutor do acórdão:

Neste contexto, parcialmente correta a autuação levada a termo pela fiscalização, bem como a decisão recorrida, ao manter a autuação, independentemente do argumento subsidiário de que a contabilidade não teria formalizado a chamada “reserva de incentivo”, posto que efetivamente o contribuinte investiu valor inferior a 5% do montante auferido a título de subvenção.

A d. PGFN não questionou tal conclusão, seja em sede de embargos ou de recurso especial, assim entendendo que esta matéria se encontra superada no presente caso.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial quanto à primeira matéria.

Como consta registrado na decisão acima, os repetitivos do STJ mantiveram a exigência de constituição da **reserva de lucros**.

A acusação fiscal – após detalhada explicação sobre os institutos jurídicos envolvidos no litígio – assim define a questão para o caso em concreto:

Assim, é de se destacar que o diploma legal estadual que disciplina o incentivo fiscal sob exame (fls. 329 a 338) não estabelece, à nitidez, a **efetiva e específica**

aplicação deste, por parte do beneficiário, em investimentos previstos na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Pelo contrário, os recursos não desembolsados até podem, em princípio, reforçar o capital de giro da empresa beneficiária, **sem a necessária aplicação em ativo imobilizado.**

Não se trata, portanto, na espécie, de subvenção para investimento.

Cuida-se, na verdade, de mera redução de custos ou de despesas de ICMS; portanto, são tributáveis pelo IRPJ e, também, pela CSLL, de vez que a esta se aplica, no que couber, a legislação daquele, consoante o art. 6º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

De acordo com as notas 02, 03 e 04 do art. 32 do RICMS/RS, Decreto 37.699/97, a apropriação de crédito fiscal presumido em valor superior ao previsto, relativamente ao que exceder o montante do imposto devido, somente será possível mediante a utilização de crédito fiscal presumido previsto em Termo de Acordo ou Protocolo a ser celebrado entre o contribuinte e o Estado do Rio Grande do Sul.

Neste caso, o Termo de Acordo ou Protocolo deverá estabelecer obrigações para o contribuinte de realização de investimentos em sua atividade econômica e a sua respectiva ampliação, de geração de novos empregos, de agregação de percentual mínimo de valor econômico ou de incremento das aquisições internas de mercadorias, bens e serviços.

Não é o que se aplica ao contribuinte em questão, pois em resposta ao Termo de Intimação nº 264, o contribuinte afirma que a empresa teria direito a creditar-se de 50% do valor do ICMS destacado no seu relatório que contém os produtos beneficiados pela lei da informática, até o limite do valor do imposto apurado como devido no mês, ou seja, se o débito do imposto for inferior ao valor do crédito presumido, deste pode ser apropriado apenas o montante suficiente para zerar o imposto, ou ainda, não sendo apurado débito de ICMS no mês, não pode ser utilizado o crédito presumido.

Desta forma, o contribuinte não possui Termo de Acordo ou Protocolo que autorize a utilização de crédito fiscal presumido em valor superior ao previsto, relativamente ao que exceder o montante do imposto devido, em contrapartida de obrigações para o contribuinte de **realização de investimentos** em sua atividade econômica, o que poderia ser caracterizado como subvenção para investimento.

Além disso, o contribuinte registra contabilmente os valores referentes aos créditos presumidos de ICMS na conta **“OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS” (fls. 131 a 142, 216 a 221, 287 a 291)**, o que evidencia a caracterização de tais créditos presumidos como Subvenção para Custeio ou Operação.

Portanto, como não houve a constituição de reserva de lucros, deve ser negado provimento ao recurso.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, vota-se em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto.

Assinado Digitalmente

Marcelo Oliveira