



PROCESSO	11070.904925/2022-38
ACÓRDÃO	1201-007.583 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOHN DEERE BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. INTIMAÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE RESPOSTA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade quando o contribuinte foi regularmente intimado a comprovar o direito creditório informado em PER/DCOMP, deixou transcorrer o prazo sem apresentação de esclarecimentos ou documentos, e teve assegurada ampla possibilidade de defesa na fase contenciosa.

DECADÊNCIA. ANÁLISE DE DIREITO CREDITÓRIO. PER/DCOMP. INOCORRÊNCIA.

A análise de direito creditório informado em PER/DCOMP não constitui lançamento de ofício, mas verificação da liquidez e certeza do crédito declarado pelo sujeito passivo. Dentro do prazo de homologação da compensação, não há decadência do direito de aferir a regularidade do crédito utilizado.

COMPENSAÇÃO. BASE NEGATIVA DE CSLL. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. ÔNUS DA PROVA.

Nos termos do art. 170 do CTN, a compensação pressupõe crédito líquido e certo. Cabe ao sujeito passivo comprovar, de forma suficiente, a existência, o montante e a regularidade das parcelas que compõem o saldo negativo utilizado em compensação.

BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LC Nº 160/2017. ART. 30 DA LEI Nº 12.973/2014. TEMA 1.182/STJ.

Após a LC nº 160/2017, os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento. Conforme o Tema 1.182/STJ, não se exige demonstração de que o

benefício tenha sido concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIO FISCAL NEGATIVO DE ICMS. CONTABILIZAÇÃO LÍQUIDA. RESERVA DE LUCROS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A contabilização líquida de benefício fiscal negativo de ICMS não impede, por si só, o reconhecimento da subvenção para investimento. Contudo, a exclusão do lucro real exige comprovação do registro dos valores em reserva de lucros, nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Ausente tal comprovação, mantém-se a glosa.

INCENTIVO À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. LEI Nº 11.196/2005. DISPÊNDIOS COM PD&I. CONTROLE CONTÁBIL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

O controle contábil dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica tem função instrumental de permitir a identificação e fiscalização dos gastos considerados no cálculo do incentivo. Ausente documentação suficiente para demonstrar a contabilização ou o controle dos dispêndios, mantém-se a glosa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário. O Conselheiro Renato Rodrigues Gomes acompanhou a Relatora pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Marcelo Antônio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah e Nilton Costa Simões.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela DRJ 07, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Contribuinte e manteve a glosa de compensações declaradas pela empresa.

1 DESPACHO DECISÓRIO

O Despacho Decisório de fls. 209/227, dá conta de que houve procedimento manual de verificação do crédito pleiteado e traz as seguintes informações:

a) Crédito discutido

Trata-se de pedido de restituição com declarações de compensação vinculadas, fundadas em base negativa de CSLL do ano-calendário de 2016, **no valor de R\$ 11.525.287,21** e as glosas decorreram de dois pontos:

- exclusão de benefício de ICMS a título de subvenções para investimento;
- exclusão de dispêndios com Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação Tecnológica, previstos no art. 19 da Lei nº 11.196/2005.

b) Subvenções para investimento

No tocante às subvenções para investimento, a fiscalização registrou que, ao tempo da primeira intimação, estava ativa a ECF transmitida em 27/11/2017, na qual a redução do lucro real decorrente da rubrica de subvenções para investimento era de R\$ 18.495.724,51.

Em resposta à intimação fiscal, a Contribuinte informou que esse valor decorria de dois benefícios fiscais:

- Fomentar/GO, no valor de R\$ 16.769.529,60;
- Fundopem/RS, no valor de R\$ 1.726.194,91.

Quanto a esses valores, a fiscalização entendeu que a documentação apresentada demonstrava o cumprimento dos requisitos formais e contábeis necessários ao enquadramento como subvenção para investimento. Foram apresentados, entre outros documentos, o Termo de Acordo de Regime Especial – TARE nº 261/04-GSF, relativo ao Fomentar/GO, e o Termo de Ajuste nº 009/2008 – Fundopem/RS, Integrar/RS e comprovação de reserva de lucros.

Segundo o Despacho Decisório, tais instrumentos individualizavam a beneficiária, indicavam os valores dos incentivos, previam a necessidade de comprovação dos investimentos projetados ou empregos gerados e estabeleciam mecanismos de fiscalização e controle pelo ente público concedente.

Posteriormente, com a ECF retificadora transmitida em 30/12/2021, a rubrica de subvenções para investimento foi elevada para R\$ 191.047.280,40, representando acréscimo de R\$ 172.551.555,89 em relação ao valor originalmente informado.

Em razão dessa retificação, a Contribuinte foi novamente intimada a justificar as exclusões efetuadas, indicando a base legal, apresentando planilha demonstrativa, cópia do ato concessivo e detalhamento das contrapartidas assumidas. A intimação também abrangia os dispêndios com inovação tecnológica. Contudo, segundo o Despacho Decisório, a Contribuinte não apresentou nenhum esclarecimento ou documento no prazo concedido.

O Despacho Decisório consignou que a exclusão das subvenções para investimento da apuração do lucro real depende do cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, combinado com o art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017.

Segundo a fiscalização, para o correto enquadramento como subvenção para investimento, devem ser observados dois planos:

- o contábil, à luz do CPC 07, segundo o qual as subvenções devem transitar pelo resultado;
- o formal, com base no Parecer Normativo CST nº 112/1978, segundo o qual a subvenção para investimento pressupõe recursos aportados na empresa, via benefícios fiscais, com o objetivo de estimular a implantação ou expansão de empreendimento econômico.

A fiscalização entendeu que os benefícios e incentivos fiscais de ICMS podem ser enquadrados como subvenções para investimento, desde que haja previsão de contrapartidas ou compromissos assumidos pelas partes envolvidas, contribuinte e Estado. Tais compromissos deveriam constar de termo de ajuste, acordo, protocolo de intenção, decreto individualizado ou documento equivalente, de modo a permitir a fiscalização da correta aplicação dos recursos públicos direcionados ao ente privado.

Além dos requisitos formais, o Despacho Decisório apontou que os valores acrescidos na ECF retificadora de 30/12/2021 não atenderiam aos requisitos contábeis exigidos pela legislação.

A fiscalização registrou que, após a Lei nº 11.638/2007, o CPC 07 passou a exigir que as subvenções, inclusive as subvenções para investimento, transitem pelo resultado do exercício, isto é, sejam contabilizadas como receitas.

No caso, a ECF ativa indicava subvenções para investimento no valor total de R\$ 191.047.280,40, com acréscimo de R\$ 172.551.555,89 em relação à primeira informação declarada à RFB. Contudo, segundo o Despacho Decisório, esse valor não encontrava respaldo nos lançamentos existentes na ECD do período, apenas aqueles benefícios relativos aos programas Fundopem/RS, no valor de R\$ 1.726.194,91, e Fomentar/GO, no valor de R\$ 16.769.529,60, totalizando R\$ 18.495.724,51.

Assim, embora a ECF ativa registrasse lançamento a crédito no resultado no valor de R\$ 172.551.555,89, realizado apenas em 30/12/2021, o Despacho Decisório considerou que esse montante configuraria “ficção jurídica e contábil”.

c) Dispêndios com pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica

O segundo ponto analisado foi a exclusão do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, dos dispêndios com pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica, com fundamento no art. 19 da Lei nº 11.196/2005, regulamentado pelo Decreto nº 5.798/2006 e pela Instrução Normativa RFB nº 1.187/2011.

Segundo o Despacho Decisório, a fruição do benefício exige o cumprimento dos seguintes requisitos:

- enquadramento no regime de tributação pelo lucro real;
- apuração de lucro fiscal no período;
- comprovação de regularidade fiscal;
- controle contábil dos dispêndios;
- encaminhamento de formulário próprio ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações – MCTI;
- aprovação dos projetos enquadrados no conceito de inovação tecnológica pelo MCTI.

A fiscalização destacou que a pessoa jurídica beneficiária deve prestar ao MCTI informações sobre seus programas de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, por meio de formulário eletrônico, e que o pronunciamento do MCTI ocorre mediante parecer técnico. O parecer técnico do MCTI é necessário para verificar se a empresa efetivamente desenvolveu projetos de PD&I compatíveis com os dispêndios declarados. A fiscalização também registrou que esse parecer vincula a Receita Federal, pois o MCTI é o órgão com competência legal e qualificação técnica para se manifestar sobre a matéria.

No caso concreto, a Contribuinte foi intimada a apresentar a documentação comprobatória e a cópia do parecer técnico emitido pelo MCTI. Contudo, nenhum comprovante foi apresentado no prazo concedido.

Por esse motivo, a fiscalização glosou integralmente a exclusão relativa aos dispêndios com inovação tecnológica, no valor de R\$ 20.530.947,51, e recalculou o lucro real do ano-calendário de 2016, apurando IRPJ devido em vez de saldo negativo disponível.

2 MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Devidamente intimada, a Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 254/291), na qual trouxe as alegações sintetizadas a seguir:

a) Contexto do crédito pleiteado

A Contribuinte informou que, ao revisar a apuração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2016, identificou a possibilidade de excluir receitas relacionadas a subvenções para investimento, referentes a benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados do Rio Grande do Sul, Goiás e São Paulo.

Em razão disso, em 30/12/2021, transmitiu ECF retificadora do ano-calendário de 2016, ajustando a linha “106 – Doações e Subvenções para Investimentos” dos registros M300 e M350, com exclusão de benefícios fiscais no montante de R\$ 172.551.555,89.

Também informou que excluiu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dispêndios com pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica, com fundamento no art. 19 da Lei nº 11.196/2005, no valor de R\$ 20.530.947,51, exclusão que teria constado tanto da ECF original quanto da ECF retificadora.

Com base nessas exclusões, transmitiu os PER/DCOMP postulando saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2016 no valor de R\$ 23.026.486,35, ao qual foram vinculadas as DCOMP não homologadas.

b) Pedido preliminar de revisão do Despacho Decisório e reabertura de prazo

Preliminarmente, a Contribuinte lembrou que o crédito foi integralmente indeferido porque não apresentou resposta ao Termo de Intimação Fiscal no prazo concedido. Informou que foi cientificada da intimação em 07/12/2022, com prazo de 30 dias para resposta, encerrado em 06/01/2023, e que o Despacho Decisório foi proferido em 24/01/2023, sem que houvesse reintimação para apresentação dos documentos e esclarecimentos solicitados.

Afirmou que a Autoridade Fiscal realizou análise genérica dos requisitos legais para fruição dos benefícios de subvenção para investimento e de inovação tecnológica, sem examinar os elementos fáticos do caso concreto e sem considerar quais benefícios de ICMS foram efetivamente utilizados pela Contribuinte.

Por isso, defendeu que o indeferimento integral do crédito, apenas pela ausência de resposta à intimação, seria desproporcional, irrazoável e configuraria cerceamento de defesa.

Com fundamento nos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, verdade material e autotutela administrativa, requereu a reabertura de prazo para apresentação dos documentos e informações necessários à análise do crédito de saldo negativo de IRPJ, inclusive planilhas demonstrativas dos valores de subvenções para investimento e documentos relativos ao benefício fiscal de inovação tecnológica.

c) Decadência quanto à glosa dos dispêndios com P&D

Ainda em preliminar, a Contribuinte sustentou a decadência em relação à glosa dos dispêndios com pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica.

Alegou que os fatos geradores de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2016 ocorreram em 31/12/2016 e que a ECF original foi entregue em 31/07/2017, já contemplando a exclusão dos dispêndios com P&D, no valor de R\$ 20.530.947,51.

Assim, como essa exclusão constava da escrituração original, e não decorreu de alteração posterior na ECF retificadora, teria transcorrido o prazo decadencial de cinco anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN para a constituição de eventual diferença de IRPJ e CSLL relativa ao ano-calendário de 2016.

A Contribuinte acrescentou que a retificação de obrigação acessória não interrompe nem suspende o prazo decadencial. Por essa razão, requereu o reconhecimento da nulidade do Despacho Decisório quanto à glosa da exclusão relativa aos dispêndios com P&D.

d) Legitimidade da exclusão dos benefícios fiscais de ICMS como subvenções para investimento

No mérito, a Contribuinte afirmou que os benefícios fiscais usufruídos consistiam em reduções de base de cálculo de ICMS aplicáveis a operações com máquinas e implementos agrícolas concedidas:

- pelo Estado do Rio Grande do Sul, com fundamento no Decreto nº 37.699/1997, art. 23, XIV, alíneas “a”, “b” e “c”, alterado pelo Decreto nº 52.850/2016;
- pelo Estado de Goiás, com fundamento no Decreto nº 4.852/1997, Anexo IX, art. 9º, I, “b”, alterado pelo Decreto nº 8.802/2016;
- pelo Estado de São Paulo, com fundamento no Decreto nº 45.490/2000, Livro VI, Anexo II, art. 12, III, “a” e “b”, e IV, alterado pelos Decretos nº 56.804/2011 e nº 61.749/2015.

A Contribuinte sustentou que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados devem ser considerados subvenções para investimento e, por isso, não devem ser computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 30, § 4º, da Lei nº 12.973/2014. Isso, porque após a Lei Complementar nº 160/2017, haveria duas espécies de subvenção para investimento:

- a subvenção concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos;
- os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados.

Assim, a LC nº 160/2017 teria afastado a exigência de demonstração de contrapartidas, implantação ou expansão de empreendimento econômico para benefícios fiscais de ICMS e vedaria a imposição de requisitos adicionais àqueles previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Por isso, sustentou que o questionamento fiscal quanto à inexistência de acordo, termo individualizado ou ato concessivo específico não encontra amparo legal.

Para a Contribuinte, os únicos requisitos para a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL seriam o (i) registro dos respectivos valores em conta de reserva de lucros prevista no art. 195-A da Lei nº 6.404/1976 e (ii) destinação exclusiva da reserva para absorção de prejuízos, após a absorção das demais reservas de lucros, exceto a reserva legal; ou (iii) utilização da reserva para aumento do capital social.

Ainda, a Contribuinte defendeu que a exigência de publicação e depósito do ato concessivo e da documentação comprobatória do benefício fiscal de ICMS somente se aplicaria a benefícios concedidos em desacordo com o art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. No caso concreto, os benefícios fiscais de redução da base de cálculo do ICMS foram concedidos com autorização do CONFAZ, por meio dos Convênios ICMS nº 52/1991 e nº 133/2002, em observância à Constituição Federal e à Lei Complementar nº 24/1975.

De toda forma, informou que os Estados do Rio Grande do Sul, Goiás e São Paulo realizaram os registros e depósitos exigidos perante o CONFAZ, com publicação dos respectivos atos normativos e concessivos.

Quanto à escrituração contábil e fiscal das subvenções, a Contribuinte contestou a exigência fiscal de que os benefícios fossem contabilizados em trânsito pelo resultado. Explicou que efetuou a retificação da ECF, com reclassificação contábil envolvendo a conta referente ao ICMS, de natureza devedora e a conta referente às subvenções para investimento, de natureza credora.

Segundo a Contribuinte, o registro da despesa de ICMS sobre vendas na ECF foi feito de forma líquida, ou seja, já descontados os valores referentes aos benefícios fiscais de ICMS usufruídos no período, de modo que a contabilização pelo montante líquido não significa ausência de controle dos valores não recolhidos em razão dos benefícios fiscais.

Deixou claro, ainda, que a inserção realizada na ECF retificadora não alterou o lucro líquido do período, que permaneceu o mesmo na ECF e na ECD. O que houve foi apenas a transferência da receita de subvenção para investimento, antes registrada na conta de ICMS, para conta específica de Subvenção para Investimentos – Outras Receitas Operacionais.

A empresa somente não apresentou ECD retificadora porque o § 4º do art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 1.774/2017 impedia a substituição da ECD do ano-calendário de 2017, uma vez encerrado o prazo de entrega da ECD do ano-calendário subsequente.

e) Dispêndios com pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica

Quanto aos dispêndios com P&D, a Contribuinte alegou que promoveu a exclusão de 60% dos dispêndios realizados no ano-calendário de 2016, com fundamento no art. 19 da Lei nº 11.196/2005, limitada ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

Afirmou ter investido em projetos de pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica enquadrados no conceito do art. 17, § 1º, da Lei nº 11.196/2005 e ter cumprido o requisito de prestação de informações ao MCTIC, previsto no art. 17, § 7º, da mesma lei e no art. 14 do Decreto nº 5.798/2006.

Informou que, em 28/07/2017, encaminhou ao MCTIC o formulário relativo ao ano-base de 2016, declarando dispêndios totais de R\$ 34.218.245,85 e dedução adicional de R\$ 20.530.947,51, correspondente a 60% do total.

Afirmou, ainda, que os requisitos para fruição do benefício foram observados: enquadramento no lucro real, apuração de lucro fiscal, regularidade fiscal, controle contábil dos dispêndios, encaminhamento do formulário próprio ao MCTIC e aprovação dos projetos enquadrados no conceito de inovação tecnológica.

Sustentou que a Fiscalização poderia ter buscado informações diretamente junto ao MCTIC, como teria ocorrido em casos semelhantes, mas não o fez. Por isso, requereu o exame correto dos fatos e da legislação de regência do incentivo fiscal da Lei do Bem.

Diante disso, esclareceu que, em 2019, as informações prestadas foram analisadas pelo Ministério da Ciência e Tecnologia, que **aprovou parcialmente as atividades de P&D no valor total de R\$ 33.586.733,41, com dedução adicional de R\$ 20.152.040,05**, correspondente a 60% do valor recomendado. Segundo a Contribuinte, o Parecer Técnico 737 (4071302), emitido em 22/04/2019 no Processo nº 01250.018417/2019-68, aprovou 32 dos 36 projetos apresentados, por estarem “de acordo com incentivos da Lei do Bem”, representando 99% do valor total analisado no ano-calendário de 2016.

A partir desse resultado, a Contribuinte elaborou laudo de avaliação técnica dos projetos não aprovados, a fim de demonstrar que também estes teriam características de inovação tecnológica.

Com a manifestação de inconformidade, juntou o formulário encaminhado ao MCTI relativo ao ano-calendário de 2016, o Parecer Técnico 737 e o laudo de avaliação técnica dos projetos não aprovados.

3 DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA

A DRJ 07 julgou a manifestação de inconformidade improcedente (fl. 521), sob os seguintes fundamentos:

a) Nulidade

A alegação de nulidade foi rejeitada, pois, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, são nulos apenas os atos praticados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso, o Despacho Decisório foi lavrado por autoridade competente, houve ciência regular da Contribuinte, abertura de prazo para apresentação da manifestação de inconformidade e motivação expressa do ato decisório.

Além disso, a própria manifestação de inconformidade demonstraria pleno conhecimento da decisão proferida pela DRF e de seus efeitos.

b) Decadência

A alegação de decadência quanto à glosa dos dispêndios com PD&I também foi rejeitada. A decisão considerou que, em sede de análise de crédito informado em PER/DCOMP, a autoridade tributária não está efetuando lançamento de crédito tributário, mas apenas verificando a liquidez e certeza do crédito pretendido.

Por isso, não haveria decadência relacionada ao fato gerador ou à data de transmissão da ECF. O prazo aplicável seria o prazo de cinco anos para homologação da compensação, contado da entrega da declaração de compensação, nos termos do art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/1996.

A decisão também consignou que saldos negativos de IRPJ e CSLL não se submetem à homologação tácita, devendo ser regularmente comprovados pelo sujeito passivo quando utilizados em declaração de compensação.

c) Pedido de juntada de documentos

A decisão destacou que, conforme o art. 170 do CTN, a compensação somente pode ser autorizada em relação a créditos líquidos e certos, de modo que, no momento da transmissão do PER/DCOMP, o crédito já deve estar individualizado, quantificado e amparado em prova suficiente.

Também foi aplicado o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, segundo o qual a prova documental deve ser apresentada com a impugnação ou manifestação de inconformidade, sob pena de preclusão, salvo hipóteses excepcionais.

No caso, a Contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório em 13/03/2023 e apresentou manifestação de inconformidade em 10/04/2023 acompanhada de documentos, sem que constasse a juntada posterior de novos documentos aptos a justificar a reabertura de prazo.

d) Cerceamento de defesa

A alegação de cerceamento de defesa foi rejeitada, visto que, na análise de PER/DCOMP, a intimação para apresentação de documentos é faculdade da autoridade fiscal, nos termos da IN RFB nº 2.055/2021. A fase litigiosa somente se instaura com a apresentação da

manifestação de inconformidade, ocasião em que o contribuinte deve apresentar os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e as provas que possuir.

Assim, não haveria preterição do direito de defesa pela ausência de reintimação antes da lavratura do Despacho Decisório.

e) Glosa das subvenções para investimento

- Após a Lei nº 11.638/2007, as subvenções governamentais passaram a transitar obrigatoriamente pelo resultado, devendo ser reconhecidas como receitas.
- O art. 30 da Lei nº 12.973/2014 impõe duas condições cumulativas para a exclusão da subvenção do lucro real: (i) que a subvenção seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico; e (ii) que o valor seja registrado em reserva de lucros, na forma do art. 195-A da Lei nº 6.404/1976.
- Assim, o § 4º do art. 30, incluído pela LC nº 160/2017, considera os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS como subvenções para investimento, mas não elimina as condições previstas no próprio art. 30.
- Adotado o entendimento da Solução de Consulta Cosit nº 145/2020, que possui efeito vinculante no âmbito da RFB.

f) dispêndios com pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica

Quanto aos dispêndios com PD&I, a decisão identificou sete requisitos para fruição do benefício:

- opção pelo lucro real;
- apuração de lucro fiscal;
- dedução não superior ao lucro real apurado;
- encaminhamento de formulário ao Ministério competente;
- parecer técnico do Ministério competente;
- comprovação de regularidade fiscal;
- controle dos dispêndios e pagamentos em contas contábeis específicas.

Os dois primeiros requisitos foram considerados atendidos, pois a Contribuinte estava submetida ao lucro real e apurou lucro fiscal no ano-calendário de 2016.

O terceiro requisito também foi considerado atendido, pois a exclusão dos dispêndios com PD&I não teria superado o lucro real antes da exclusão do benefício.

Quanto ao formulário e ao parecer técnico do MCTI, a decisão registrou que a Contribuinte juntou, em sede de manifestação de inconformidade, o FORM PD&I relativo ao ano-

base de 2016 e o Parecer Técnico 737, de 22/04/2019. **O Parecer Técnico aprovou parcialmente as atividades de PD&I no montante de R\$ 33.586.733,41, com dedução adicional de R\$ 20.152.040,05.**

A decisão considerou que os requisitos relativos ao formulário e ao parecer técnico foram observados apenas em relação ao montante aprovado de R\$ 20.152.040,05, valor inferior em R\$ 378.907,46 à exclusão informada na ECF, de R\$ 20.530.947,51.

Apesar do reconhecimento parcial dos projetos pelo MCTI, **a decisão manteve a glosa dos dispêndios com PD&I por ausência de comprovação de outros requisitos legais.**

Quanto à **regularidade fiscal**, a decisão registrou que a Contribuinte declarou, no formulário encaminhado ao MCTI, estar regular perante os tributos e contribuições federais e manter as certidões à disposição do Ministério, mas não juntou aos autos prova de que, no período a que se refere o incentivo, estava em situação fiscal regular.

Quanto ao **controle contábil**, a DRJ consignou que a Contribuinte não demonstrou, em contas contábeis específicas, o controle dos dispêndios e pagamentos referentes ao benefício, como exige a legislação.

A DRJ acrescentou, por fim que, ainda que a glosa de PD&I viesse a ser afastada em recurso voluntário, isso não resultaria na formação de saldo negativo (sic).

4 RECURSO VOLUNTÁRIO

A Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 576/615), reiterando sua manifestação de inconformidade e acrescentando, **preliminarmente**, que o Despacho Decisório não teria observado o dever de motivação dos atos administrativos, previsto nos arts. 2º e 50 da Lei nº 9.784/1999. Sustenta que a ausência de análise concreta dos benefícios fiscais de ICMS efetivamente utilizados e dos documentos relacionados aos dispêndios com PD&I teria impedido a adequada compreensão dos fundamentos da glosa, configurando **vício de motivação e arbitrariedade**. Requer, caso não reconhecida a nulidade, a conversão do julgamento em diligência para apresentação de documentos e informações complementares.

Quanto à **decadência** da glosa dos dispêndios com PD&I, a Recorrente impugna especificamente o fundamento do acórdão recorrido de que a análise do direito creditório não estaria sujeita à decadência. Afirmar que a glosa não se limitaria à verificação de liquidez e certeza do crédito, mas atingiria diretamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2016, com reflexo no imposto devido, razão pela qual deveria ser observado o prazo do art. 150, § 4º, do CTN.

No **mérito** das subvenções para investimento, a Recorrente acrescenta que o acórdão recorrido teria desconsiderado o entendimento firmado pelo STJ no Tema Repetitivo nº 1.182, segundo o qual, para a exclusão de benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e

da CSLL, não se exige a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico. Sustenta que a decisão recorrida, ao se apoiar na Solução de Consulta Cosit nº 145/2020, teria retomado requisito superado pela LC nº 160/2017 e contrariado o entendimento vinculante do STJ.

Ainda quanto às subvenções, a Recorrente afirma que a Solução de Consulta Cosit nº 145/2020 teria representado alteração indevida do critério jurídico anteriormente adotado pela própria Receita Federal nas Soluções de Consulta Cosit nº 11/2020 e nº 15/2020, com violação à segurança jurídica, à boa-fé objetiva e ao art. 146 do CTN. Por isso, entende não haver respaldo legal para condicionar a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS à apresentação de termo de acordo, ato concessivo individualizado ou comprovação de contrapartidas específicas.

No plano contábil das subvenções, a Recorrente destaca que o próprio acórdão recorrido teria reconhecido que a retificação da ECF não alterou o resultado contábil, mas apenas reclassificou valores antes registrados de forma aglutinada. Reforça que o CPC 07 admite a apresentação da subvenção como receita ou como dedução da despesa relacionada, e que a ITG 2000 permite a retificação por transferência entre contas. Assim, a ausência de retificação da ECD não poderia impedir a exclusão, especialmente porque a substituição da ECD do ano-calendário de 2016 já estaria vedada pelo art. 7º, § 4º, da IN RFB nº 1.774/2017.

Quanto aos **dispêndios com PD&I**, a Recorrente dirige sua insurgência aos dois fundamentos específicos adotados pela DRJ para manter a glosa: ausência de comprovação de regularidade fiscal e ausência de controle dos dispêndios em contas contábeis específicas. Quanto ao primeiro, sustenta que a regularidade fiscal poderia ter sido verificada pela própria autoridade fiscal mediante consulta aos sistemas da RFB, independentemente da juntada de certidões aos autos. Acrescenta que a intimação fiscal não teria exigido expressamente a apresentação das certidões de regularidade fiscal e invoca a Solução de Consulta Cosit nº 18/2015 para defender que, mesmo na ausência de certidão, caberia à Administração verificar se havia efetiva irregularidade fiscal impeditiva da fruição do incentivo.

Quanto ao controle contábil dos dispêndios com PD&I, a Recorrente afirma que não foi intimada de forma expressa, na fase de fiscalização, para demonstrar a forma de contabilização dos dispêndios. Sustenta que o art. 22, I, da Lei nº 11.196/2005 não estabelece requisito formal rígido capaz de, por si só, afastar o benefício, mas impõe dever de rastreabilidade contábil, para permitir a verificação dos dispêndios pela fiscalização. Invoca precedente do CARF segundo o qual o controle em contas específicas não constitui condição para concessão ou fruição do incentivo, mas mecanismo de controle da correta utilização do benefício.

A Recorrente também invoca o Parecer Normativo CST nº 347/1970 e a Solução de Consulta Disit/SRRF02 nº 2.012/2018 para defender que o contribuinte é livre quanto à adoção de métodos e procedimentos contábeis para controle dos dispêndios, desde que tecnicamente adequados e aptos a permitir a rastreabilidade. Assim, não haveria exigência legal de criação de conta específica para cada projeto de PD&I.

Por fim, a Recorrente aponta incoerência na manutenção da glosa integral dos dispêndios com PD&I, pois o MCTIC aprovou 32 dos 36 projetos apresentados, no valor de R\$ 33.586.733,41, com dedução adicional de R\$ 20.152.040,05, equivalente a 60% do valor recomendado. Por isso, ainda que não afastada integralmente a glosa, requer subsidiariamente o reconhecimento da legitimidade das exclusões correspondentes aos projetos aprovados no Parecer Técnico nº 737, emitido em 22/04/2019.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Isabelle Resende Alves Rocha**, Relatora

1 ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 02/10/2023 (fl. 573) e apresentou o seu recurso voluntário em 12/10/2023 (fl. 575), 10 dias depois da ciência. Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

2 PRELIMINARES

Considerando que o recurso é mera reiteração da manifestação de inconformidade nesses pontos e por entender que o acórdão recorrido enfrentou de modo satisfatório a questão, adoto as razões de decidir da DRJ, nos termos do art. 114, § 12, I, do RICARF (Portaria MF nº 1634/2023)¹, acrescentando ao final considerações que entendo serem pertinentes:

43 O interessado pede seja reconhecida a nulidade, por decadência, da glosa da exclusão do dispêndio com PD&I, porque transcorridos mais de 5 (cinco) anos desde o fato gerador (31.12.2016) e, desde a entrega da ECF (31.07.2017).

44 Nulos, na forma da lei (Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972), são os atos decisórios proferidos por autoridade incompetente ou com preterição de defesa, hipóteses que aqui não se verificaram:

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

¹ Art. 114. (...)
(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

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

45 O Despacho Decisório recorrido foi lavrado por autoridade competente. Dele se deu ciência regular ao interessado, abrindo-se-lhe o prazo legal para a apresentação de Manifestação de Inconformidade. A motivação do Despacho Decisório foi explícita.

46 Na Manifestação de Inconformidade, o interessado demonstra pleno conhecimento da decisão da DRF e de seus efeitos.

47 Diante disso, a alegação de nulidade deve ser rejeitada.

IV – Alegação de decadência

48 Quanto à alegação de decadência, também não colhe razão ao interessado.

49 Em sede de análise de crédito, objeto de Per/dcomp, a autoridade tributária está verificando, por dever de ofício, a veracidade da alegada liquidez e certeza do crédito pretendido, e não, efetuando lançamento de crédito tributário, razão por que não há que se falar em decadência.

50 A propósito, veja-se a Solução de Consulta Interna Cosit (SCI) desta RFB, nº 16, de 18 de julho de 2012:

23. Quanto à necessidade de se demonstrar a liquidez e certeza do crédito que o contribuinte pretende utilizar na compensação, assim já decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

“10. A compensação, posta modalidade extintiva do crédito tributário (artigo 156, do CTN), exsurge quando o sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do erário público, sendo mister, para sua concretização, autorização por lei específica e créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública (art. 170, do CTN).” (STJ, 1ª T., AgRg no Resp 862.572/CE, Rel. Ministro LUIZ FUX, mai/08)

24. Como se trata de Declaração de Compensação, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao contribuinte comprovar seu direito líquido e certo. Dentro do prazo para homologação determinado no art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, não há que se falar em decadência do direito de se aferir o pleito de compensação, que exige o cumprimento dos requisitos de liquidez e certeza do crédito informado.

51 O lançamento de ofício, sim, está submetido à contagem do prazo decadencial (artigos 150 ou 173 do CTN). Mas, a análise do direito crédito não é afetada pela decadência: nem em relação ao fato gerador da obrigação tributária, nem à data da transmissão do Per/dcomp.

52 O que a lei prevê é que a análise da Dcomp seja efetuada dentro do prazo de 5 (cinco) anos de sua transmissão, sob pena de homologação tácita (art.74, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996):

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

A respeito da alegação de cerceamento de defesa e irrazoabilidade do Despacho Decisório, por não ter analisado informações concretas da Contribuinte, é importante destacar que ela foi devidamente intimada a apresentar todos os documentos e informações e teve concedido prazo de 30 dias para tanto, sem se manifestar. O fato de a autoridade não realizar nova intimação diante do descumprimento do prazo da primeira não anula o Despacho Decisório, ainda mais levando em conta a abertura de contencioso e ampla oportunidade de produção de prova via manifestação de inconformidade e até recurso voluntário, em atenção ao princípio da verdade material.

3 MÉRITO

3.1 Exclusão dos benefícios fiscais de ICMS

A primeira razão de glosa do crédito pleiteado diz respeito à exclusão do lucro real de benefícios de ICMS (redução de base de cálculo) concedidos pelos estados do Rio Grande Sul, Goiás e São Paulo. Segundo a fiscalização e a DRJ, não foram atendidos os requisitos do Parecer Normativo CST nº 112/1978 para enquadramento dos benefícios como subvenção para investimento, especialmente a exigência de ato concessivo individual com contrapartidas e mecanismos de controle pelos Estados, bem como contabilização correta dos benefícios, com trânsito pelo resultado e constituição de reserva de lucros.

A Recorrente, por outro lado, defende que os benefícios de ICMS são sim subvenção para investimento, conforme o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e a LC nº 160/2017, cujo único requisito para excluir os benefícios do lucro real e da base de cálculo da CSLL é a sua contabilização em reserva de lucros. Alega, ainda, que o fato de ter contabilizado os benefícios de forma líquida, sem contrapartida “não implica em dizer que não houve controle de valores não recolhidos em virtude de benefício fiscal. Tanto houve, que a Contribuinte informou corretamente na ECF o montante líquido da despesa de ICMS havida no período, demonstrando os valores de ICMS não recolhidos decorrentes dos benefícios fiscais.”

Vejam-se os esclarecimentos da Recorrente a esse respeito:

Nesse quesito, cumpre à Contribuinte reiterar que, retificou a ECF para ajustar a linha 106 – Doações e Subvenções para Investimentos dos registros M300 – Demonstração do Lucro Real – Lançamentos da Parte A do e-Lalur e M350 – Demonstração da Base de Cálculo da CSLL – Lançamentos da Parte A do e-Lacs, com a exclusão dos benefícios fiscais, totalizando um saldo negativo de IRPJ de R\$ 23.026.486,35, para o ano-calendário 2016.

A alteração realizada teve base nas disposições da Lei Complementar 160/2017 e na retificação promovida pela ECF, para demonstrar o valor existente à título de

subvenção para investimento, decorrente de benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados do Rio Grande do Sul, de Goiás e de São Paulo.

A alteração promovida, conseqüentemente, alterou o registro L300 na conta referencial referente ao ICMS (conta devedora), bem como alterou o valor referente a subvenções para investimentos (conta credora), no mesmo registro.

Logo, como mencionado e reconhecido pelo próprio acórdão recorrido, não houve alteração no resultado contábil demonstrado na obrigação acessória e, sim, apenas uma reclassificação do saldo de receita de subvenção para uma conta de natureza mais específica e apropriada.

(...)

Em relação ao formato de registro destes lançamentos, relativos ao ICMS, cabe mencionar que a Contribuinte parametrizou seu sistema de escrituração contábil de forma a aglutinar o efeito do ICMS que seria devido na operação e o efeito dos benefícios fiscais aproveitados pela Recorrente por mês.

O formato adotado pela Contribuinte apenas simplifica a escrituração a cada emissão de nota fiscal, não afetando o resultado registrado por operação. Ou seja, o efeito contábil é absolutamente o mesmo.

(...)

O que se fez na ECF foi uma transferência da receita de subvenção para investimento, registrado na conta ICMS, para uma conta específica de Subvenção para Investimentos-Outras Receitas Operacionais, conta referencial nº 3.01.01.05.01.13.

(...)

O detalhamento não foi realizado em Escrituração Contábil Digital - ECD retificadora, em decorrência da previsão constante no §4º do art. 7 da Instrução Normativa RFB nº 1.774/17, que determina a impossibilidade de retificação (substituição) da Escrituração Contábil Digital – ECD do ano-calendário 2016, tendo em vista que prazo para entrega da ECD do ano-calendário subsequente já se encerrou

Pois bem, o tema em debate já percorreu diversos caminhos na evolução na jurisprudência judicial e administrativa, até que, em abril de 2023, ao julgar o Tema repetitivo nº 1.182, o STJ concluiu pela impossibilidade de excluir os benefícios fiscais negativos do ICMS (tais como redução de base de cálculo, caso dos autos) 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.”**

Assim, cabe refletir sobre a interpretação dada pelo Tribunal ao art. 30 da Lei 12.973/2014, com as alterações da LC 160. Isso, porque as teses firmadas no Tema 1182 podem dar a entender que, em procedimento de fiscalização, a Receita Federal poderia exigir a

comprovação de contrapartidas na concessão do benefício, para considerá-lo como subvenção para investimento e, por consequência, excluí-lo do lucro real. Vejamos as teses fixadas:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, (...) 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, (...) 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.** (destaques meus)

A leitura dessas teses deve partir da distinção entre dois momentos diversos: a qualificação legal do benefício fiscal de ICMS e a posterior destinação dos valores excluídos da tributação. No primeiro momento, o STJ afastou a exigência de prova de que o incentivo estadual tenha sido concedido, originariamente, como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Essa conclusão decorre da interpretação do art. 30, § 4º, da Lei nº 12.973/2014, incluído pela LC nº 160/2017, pois, segundo o voto-vogal do Ministro Herman Benjamin, “a norma do § 4º equiparou à ‘subvenção para investimento’ todo e qualquer benefício fiscal que reduza ou exclua o ICMS”. Por isso, como expressamente assinalado no voto-vogal, exigir novamente a demonstração da finalidade de implantação ou expansão “seria redundante em relação à norma prevista no caput do art. 30 da Lei 12.973/2014”. Ainda, observam-se esses elementos no voto do Ministro Relator:

Conforme acima esclarecido, "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, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 3/10/2022, DJe de 6/10/2022).

Assim, o provimento parcial se deve ao fato de não ser o caso de julgar, de pronto, improcedente a pretensão do contribuinte (recorrido). É que a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça tem determinado o retorno dos autos

para a Corte de Origem a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dentro dos limites já delimitados e permitidos pela lide (na hipótese, o mandado de segurança).

A ressalva constante da terceira tese do Tema 1.182, portanto, não autoriza a reintrodução, pela fiscalização, dos requisitos afastados pela segunda tese. Quando o STJ afirma ser possível a tributação caso se verifique que os valores foram utilizados para “finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico”, está se referindo ao regime de reserva e destinação previsto no próprio art. 30, especialmente em seu § 2º, e não à necessidade de comprovar investimento direto, aplicação em ativo imobilizado, expansão física ou contrapartida específica.

O voto-vogal do Ministro Herman Benjamin também esclarece que a LC nº 160/2017 buscou equiparar os benefícios de ICMS a subvenções para investimento, “exigindo como contrapartida que os respectivos valores sejam mantidos em conta de reserva no Patrimônio Líquido”. Assim, a exigência preservada pelo STJ é a manutenção da reserva, não a demonstração casada entre benefício fiscal e investimento concreto.

É nesse contexto que deve ser compreendida a referência à “viabilidade econômica do empreendimento” mencionada na tese 3. O voto do Ministro Herman Benjamin relaciona essa viabilidade à permanência dos valores no patrimônio da pessoa jurídica, em conta de reserva, e não ao rastreamento financeiro de sua aplicação. O Ministro afirmou que “a manutenção da exigência de que os valores dos benefícios fiscais sejam mantidos em conta de reserva do Patrimônio Líquido da empresa conduz ao entendimento de que se preserva, ainda que em menor extensão, a ratio segundo a qual tais benefícios devem estar minimamente relacionados com a viabilidade do empreendimento econômico”.

A reserva é, portanto, o mecanismo jurídico eleito pelo legislador para preservar essa vinculação mínima: enquanto os valores permanecem retidos no patrimônio líquido, sem distribuição direta ou indireta aos sócios, a finalidade legal está atendida.

Por isso, o desvio relevante para fins da terceira tese firmada pelo STJ é a destinação indevida da reserva, e não a ausência de comprovação de investimento específico. O próprio voto do Ministro Herman exemplifica o desvirtuamento com a “utilização desse valor para aumento do capital social, com ulterior restituição ao titular das ações ou cotas empresariais”, hipótese que retiraria, com base no § 2º, a aplicação do regime da LC nº 160/2017.

Logo, o que o STJ firmou naquele repetitivo foi que a fiscalização pode controlar recomposição, manutenção e destinação da reserva, mas não exigir, como condição autônoma, prova de aplicação do benefício em ativo, projeto ou expansão determinada.

Interessante notar, ainda, que, no mesmo voto-vogal, o Ministro Herman reforça as demais razões deste voto, ao mesmo tempo em que manifesta insatisfação com a política fiscal adotada pela lei. Veja-se:

O que foi acima exposto não significa, porém, que a referida norma encontre-se em relação de conformidade com a Constituição Federal, **na medida em que equiparou subvenções que, por pressuposto lógico (somente são passíveis de equiparação coisas necessariamente diversas), são diferentes (subvenção de custeio e subvenção de investimento), a fim de superar a disciplina jurídica que estabelece que as subvenções de custeio incluem-se na apuração da Receita Bruta Operacional (e, portanto, encontram-se inseridas na base de cálculo do IRPJ e da CSSL).**

Tal regramento, a rigor, ao menos em tese aparenta conflitar com dispositivos constitucionais, conforme observado nas razões do **veto presidencial (posteriormente derrubado no Congresso Nacional)** à inclusão do § 4º no art. 30 da Lei 12.973/2014, (...)

No entanto, **a norma em tela foi aprovada e publicada, encontrando-se vigente e, por essa razão, deve ser aplicada.**

A análise da compatibilidade da norma federal com a CF/1988 – única forma de afastar a sua aplicação –, todavia, é matéria constitucional, a ser apreciada, em sendo o caso, no âmbito do Recurso Extraordinário interposto nos autos. (destaques nossos)

Esse posicionamento foi expressamente reforçado quando do julgamento dos embargos de declaração opostos nos processos do Tema 1182, o que resultou em julgado com a seguinte ementa:

(...)

5. Na ementa do acórdão embargado **ficou devidamente consignado a aplicação do 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).

6. Desse modo, **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 "a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei".**

7. A questão também se encontra explicitada nos votos vogais juntados aos autos, como, por exemplo, no seguinte trecho do voto do Ministro Francisco Falcão: **"a equiparação conferida pelo §4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 dispensa o contribuinte apenas da comprovação de que o benefício fiscal de ICMS foi efetivamente concedido pelo Estado com a intenção de subvencionar investimento. Por outro lado, cabe ao contribuinte tratar o benefício fiscal como se subvenção de investimento fosse, mediante a observância dos requisitos**

constantes no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, dentre eles a destinação prevista no caput e no §2º. Ou seja, é mister o direcionamento do resultado do benefício à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos". (EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1945110, julgado em 18 de abril de 2024, destaques meus)

Assim, o Tema 1182 do STJ validou a tese da Recorrente de exigência apenas da comprovação de registro do benefício de ICMS em reserva de lucros no patrimônio líquido para os benefícios chamados de negativos (tais como redução de base de cálculo, caso dos autos), o que não pode mais ser rechaçado nesta esfera administrativa, dada a obrigatoriedade de cumprimento das decisões proferidas pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo.

Quanto à forma de contabilização, se há ou não a obrigatoriedade de que os lançamentos transitem pelo resultado, como exigiu a autoridade fiscal, também entendo que o STJ afastou o empecilho posto, visto que a Corte partiu justamente da natureza negativa dos benefícios em questão (isenção, redução de base de cálculo etc). Observem-se trechos do voto condutor, proferido pelo Ministro Benedito Gonçalves:

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”.

(...)

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.

Nada impede que seja acolhida a pretensão dos contribuintes, em menor extensão, a fim de proporcionar a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o

disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

A dedução dos benefícios fiscais estará franqueada aos contribuintes que atendam aos requisitos estabelecidos em lei. (destaques meus)

Nesse sentido, entendo que o fato de a Recorrente ter feito a contabilização líquida do benefício, ou seja, sem reconhecer uma receita contra uma despesa cheia de ICMS, para depois lançar a redução da base de cálculo, não é, em si, um problema para o reconhecimento do benefício. Até porque, mesmo que não haja a contabilização do benefício como receita, mas apenas o lançamento líquido da despesa do ICMS, em termos econômicos, o efeito é o mesmo, qual seja: o aumento do lucro obtido, ou, ao menos, a redução de eventual prejuízo. E, havendo lucro, há substância econômica para se registrar a reserva de lucros exigida pela lei.

O problema que vislumbro aqui é justamente a ausência de comprovação da constituição de reserva de lucros, nos termos do art. 30, da Lei 12.973/2014, com redação dada pela LC 160/2017, na linha da interpretação demonstrada acima, defendida pela própria Recorrente.

Embora tenha explicado a realização de contabilização líquida do benefício, em conta referencial referente ao ICMS (conta devedora), bem como alterou o valor referente a subvenções para investimentos (conta credora), no registro L300 da ECF (DRE), a Recorrente não demonstrou nenhum lançamento dos valores em conta de reserva de lucro ou incentivo fiscal, constante do patrimônio líquido, nem mesmo de forma extemporânea.

Não se encontra nos autos nenhuma referência ao bloco L100 (Balanço Patrimonial) ou ao J210 (DMPL - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido) da sua escrituração contábil digital, nem no curso da fiscalização, nem junto à manifestação de inconformidade, tampouco no recurso voluntário.

Não se verificou sequer a existência de lucros acumulados de períodos anteriores, a demonstrar uma disponibilidade para constituição da referida reserva. Não há também nenhum registro de prejuízo no período de apuração, que justificaria eventual postergação da reserva, nos moldes do §3º, do art. 30, da Lei 12.973/2014.

Nesse sentido, vale mencionar dois acórdãos desta 1ª seção que já analisaram o tema sob essa mesma ótica, com realidades fáticas distintas: em um deles, o contribuinte havia registrado a reserva de lucro de forma extemporânea, o que foi aceito pela Turma Julgadora. No outro, não foi feita nenhuma comprovação desse registro. Vejamos:

Acórdão 1:

No mérito, justamente reitera que cumpriu efetivamente os comandos legais para caracterização material e efetiva da subvenção para investimento, na medida em que: (...)

- não distribuiu os valores subvencionados como dividendos; - não realizou em nenhum momento eventual restituição do capital aos sócios ou ao titular;
- registro na “Parte B” do LALUR e LACS dos valores de subvenção para investimento que foram excluídos da “Parte A”, conforme previsão do artigo 198, §5º, da IN RFB nº 1.700/2017; E contrariamente ao imputado na autuação;
- realizou o correto registro na reserva de lucros (incentivos fiscais) já no ano-calendário seguinte (2017) em razão da impossibilidade legal e sistêmica de retificação da ECD 2016 imposta pela SRFB.

Ou seja, é fato incontroverso que a Recorrente não registrou as subvenções em conta de reserva de lucros no período autuado.

Portanto, a controvérsia diz respeito à possibilidade de dedução de subvenções para investimento em 2016, haja vista a ausência de registro na reserva de lucros (incentivos fiscais) em razão da impossibilidade legal e sistêmica de retificação da ECD 2016 imposta pela SRFB.

Assim, por uma questão de lógica jurídica, proporcionalidade, razoabilidade e até mesmo reconhecimento da boa-fé objetiva da Recorrente, a Autoridade Fiscal possui o dever de averiguar todos os elementos fáticos, jurídicos, fiscais, contábeis e temporais relacionados à subvenção para confirmar a efetiva natureza dos valores excluídos da base tributável, considerando para tanto não apenas o período analisado na autuação (ano-calendário 2016), mas também a materialidade e absoluta regularidade dos requisitos da Lei nº 12.973/14 nos períodos posteriores.

Historicamente a legislação estabelece o registro das subvenções em conta de reserva de lucros:

Juridicamente, as subvenções foram inicialmente regulamentadas pela Lei n. 4.320/1964, que estabeleceu em seu art. 12, §3º, incisos I e II, a classificação de despesas para custeio em subvenções sociais e subvenções econômicas. Posteriormente, para fins de imposto sobre a renda, a Lei n. 4.506/64, em seu art. 44, inciso IV, incluiu no lucro operacional as subvenções correntes para custeio ou operação².

Para fins societários, a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/1976), por sua vez, classificou como reservas de capital as contas que registrarem, dentre outras, as subvenções de investimento (art. 182, §1º, alínea “d”³).

No aspecto fiscal, a questão voltou a ser tratada no §2º do art. 38 do Decreto-lei n. 1.598/774, ocasião em que se determinou que as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, desde que os valores recebidos a título de subvenção sejam registrados como reservas de capital, em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte, utilizando-os para absorção de superveniências passivas ou insuficiências ativas.

(...)

Não é recente, portanto, a necessidade de escrituração dos valores em conta de reserva de lucros.

Agora, qual o objetivo lastreado na lei para a escrituração dos valores recebidos a título de subvenção em conta de reserva de lucros?

A resposta é permitir melhor controle contábil e fiscal por parte da autoridade de origem, na verificação de que os valores recebidos a título de subvenções estejam adequadamente reservados para essa finalidade, justificando-se, portanto, sua exclusão do lucro real.

Assim, seguindo esse objetivo, é que se estabelece tal exigência legal para permitir a dedutibilidade de tais valores, cujos efeitos legais estão prescritos na legislação.

Ademais, importante consignar também que a legislação autoriza a substituição da ECD até o fim do prazo de entrega relativo ao ano-calendário subsequente. Em outros termos, tendo apresentado a ECD 2017 com o registro em reserva de lucros, o recorrente poderia ter apresentado a ECD substituidora para o ano de 2016, efetuando a devido correção.

Logo, reitera-se que não há que se falar em punibilidade, pois, em verdade, se está limitando a aplicar a lei em seus termos, que condiciona a dedutibilidade.

(...)

Por outro lado, em minha leitura, **não há dúvidas de que houve o efetivo registro do valor referente à subvenção na reserva de lucros (reserva de incentivos fiscais) referentes aos valores de subvenção para investimento excluídos da apuração do lucro real no ano calendário de 2016, conforme se comprovaria na ECF do ano calendário de 2017. Juntou aos autos o livro razão, o balanço patrimonial e respectivo recibo de entrega, para demonstrar o ocorrido.**

Portanto, fez o registro no exercício seguinte em que houve a exclusão dos valores no lucro real para fins de IRPJ e CSLL.

Nesse aspecto, porém, entendo que deve ser percorrida a finalidade (teleológica) pelo qual o art. 30 da Lei 12973/2014, vigente à época dos fatos, estabelecia como condição o registro em reserva de lucros dos valores recebidos a título de subvenção: a meu ver, a finalidade seria justamente que o objetivo do requisito contábil, que se trata de dever instrumental (obrigação acessória) estabelecido pelo legislador ordinário, tencionou garantir que as autoridades administrativas pudessem identificar com facilidade e clareza os valores que foram excluídos do lucro real, com a correspondente identificação na conta de reserva de lucros, permitindo, assim, transparência contábil, e oportunizando melhor fiscalização ao respectivo aproveitamento do benefício fiscal.

Contudo, o questionamento que levanto é: se o objetivo do legislador, para além da literalidade hermenêutica, enquadrava-se no controle contábil e informacional

da subvenção recebida pelo contribuinte, de modo a evitar-se distorções quanto à destinação dos valores subvencionados, e o contribuinte logra comprovar, por outros meios, de que os valores recebidos a título de subvenção, a despeito do registro a posteriori (ano calendário seguinte de 2017), também registrado em virtude de limitações sistêmicas para retificação da própria ECD, mas demonstra que o valor obtido a título de subvenção está contabilizado de maneira a permitir à autoridade tributante a plena identificação e controle de valores, sem ocasionar qualquer prejuízo ao fisco, e nem ao desvio teleológico da norma, essa glosa deve persistir?

(Acórdão nº 1101-001.953, 25 de novembro de 2025, Relator Jeferson Teodorovicz, provimento dado por unanimidade)

Acórdão 2:

Em verdade, o problema constatado pela fiscalização se refere a forma de escrituração de aludidos valores, que, no entendimento, do fisco teria demonstrado a inexistência do resultado econômico pelo ingresso de receita ou mesmo propósito específico de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos ou o alegado acréscimo patrimonial, exigências contestadas pela contribuinte, por entender malferir o entendimento estampado no Tema nº 1.182 do STJ, além da legislação de regência, sendo defeso inviabilizar as exclusões conduzidas pela empresa simplesmente com esteio em ato infralegal (ADI nº 04/2024), o qual, igualmente, sequer poderia retroagir, ou mesmo repousar a exigência fiscal em simples normas contábeis.

(...)

E, partindo-se dessas premissas, de pronto o primeiro motivo adotado pela fiscalização para promover o presente lançamento cai por terra, **uma vez inexistir, a teor do decidido no Tema nº 1.182 do STJ, obrigatoriedade de demonstração prévia de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.** Da mesma forma, não se vislumbra nos autos a demonstração do contrário pela fiscalização, razão pela qual afastamos a pretensão fiscal escorada em tal pressuposto.

(...)

Destarte, no entendimento da fiscalização, em que pese a contribuinte haver intitulada as contas contábeis de Reserva de Lucros, com denominações específicas, na verdade criou fatos contábeis fictícios para justificar as supostas receitas de subvenção para investimento e com isso excluí-las da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, criando as contas 32102011 - SUBVENCAO INCENTIVO FISCAL ICMS (fls. 274 a 276), 32102010 - ICMS COM INCENTIVO FISCAL - SUBVENCAO (fls. 271 a 273), uma vez que os benefícios fiscais que o contribuinte excluiu da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL decorrem de

isenção de ICMS, diferentemente do que demonstramos no caso do crédito presumido, em que não há o ingresso do ICMS na entidade empresarial .

(...)

Em outras palavras e, resumidamente, entendeu a fiscalização que os valores recebidos pela contribuinte se caracterizariam como isenção, diferimento e/ou redução de base de cálculo de ICMS, e não crédito presumido de ICMS, e, dessa forma, os lançamentos contábeis entre estas duas contas acabam se anulando, não afetando o resultado da empresa e nem causando uma mutação patrimonial real, registrando, ainda, que para a fruição do benefício fiscal, é necessário que a vantagem econômica relacionada à desoneração do ICMS seja real e esteja computada no lucro líquido apurado pela empresa (caso em que será possível a sua exclusão, a fim de que não componha a base de cálculo do lucro real), pois, do contrário, tal desoneração extrapola o próprio comando normativo previsto no caput do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. 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 pela fiscalização, mormente no item “b” do resumo da acusação fiscal, abaixo, novamente, reproduzido: b) As isenções, diferimentos e reduções de base de cálculo de ICMS, neste caso, não influenciaram o resultado contábil (receitas menos custos e despesas) e delas não se poderiam constituir Reservas de Lucros, tampouco poderiam ser utilizadas para absorção de prejuízos ou aumentos de capital porque nunca produziram alteração ou mutação no patrimônio e nem mesmo circularam, sob qualquer forma de ativo da empresa; A propósito da matéria, o voto condutor do Acórdão recorrido fora por demais enfático e preciso, afastando a materialidade das contas contábeis criadas pela contribuinte com o fito de abarcar os valores tidos como subvenção para investimento, senão vejamos: “[...] Resta analisar se as alegadas reservas de incentivos fiscais criadas pela impugnante, seriam suficientes para permitir a exclusão das receitas de subvenção, conforme alega. O objetivo da legislação, em especial do art. 30 da Lei nº 12.793/2014, é afastar a tributação do IRPJ e da CSLL sobre os acréscimos patrimoniais decorrentes das subvenções, acréscimos estes refletidos no lucro contábil.

Por exemplo, caso não tivesse a subvenção teria um lucro de “X”, como foi beneficiado pela subvenção seu lucro foi de X+Y. Assim, para poder excluir o valor de “Y” de seu lucro real deverá criar reserva de lucro, destinando a ela, a parcela acrescida ao lucro do exercício decorrente da subvenção. Assim, novamente se traz a necessidade de os incentivos fiscais alegados gerar acréscimo patrimonial, sendo este aumento que vai gerar a “reservas de incentivo fiscal” referido na Lei. Conforme lançamento contábeis apresentados pela impugnante a formação da

reserva dita de Subvenção se deu da seguinte forma: - Débito: 24103001 LUCROS ACUMULADOS/PREJUÍZOS ACUMULADOS (conta Patrimonial) - Crédito: 24102002 RESERVA DE SUBVENCAO (conta Patrimonial) Abaixo as contabilizações efetuadas reservas (fl. 269): [...] Ainda que o valor destinado a reserva constituída pela impugnante seja o mesmo valor por ela excluído de seu Lucro Real, tal reserva foi criada por meio de lançamento contábil permutativo em seu PL, não havendo qualquer relação entre a reserva criada e o necessário ganho patrimonial obtido pela subvenção, mesmo porque, conforme já exaustivamente explicitado, não houve qualquer ganho com a subvenção. Assim, a “reserva de subvenção” criada pela impugnante não é a reserva de lucros do art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, referida no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, uma vez que não é decorrente dos acréscimos patrimoniais obtidos pelas de doações ou subvenções governamentais no período. Portanto, corretas estão as glosas efetuadas pela autoridade fiscal pelas razões já exposta, não assistindo razão a impugnante. [...]” 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.

(Acórdão nº 1101-002.039, 28 de janeiro de 2026, Relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, provimento dado por unanimidade)

Diante disso, no caso concreto, não se verifica o cumprimento dos requisitos que a própria Recorrente defende para excluir os benefícios fiscais do ICMS de seu lucro real.

3.2 Exclusão dos dispêndios com P&D

Também nesta glosa, a matéria é de prova e, a meu ver, a Recorrente não logrou êxito em cumprir os requisitos que ela própria encampa para fazer jus ao benefício. Relembrando, a DRJ manteve a glosa do crédito por duas razões:

- Ausência de comprovação da regularidade fiscal na ocasião da exclusão (2016) e
- Ausência de controle dos dispêndios em contas específicas.

Quanto à regularidade fiscal, entendo assistir razão à recorrente, visto que, embora seja dever da empresa comprovar a certeza e liquidez dos créditos pleiteados, é plenamente possível à própria fiscalização verificar a regularidade fiscal do Contribuinte ao longo do tempo em seu sistema, não sendo esse um empecilho para se reconhecer o direito à exclusão dos gastos com P&D.

Contudo, a Recorrente não apresentou nenhuma informação contábil em relação ao controle das despesas com P&D, apenas afirmou que a forma como realizou essa contabilização atende os requisitos e que a exigência de controle em contas específicas não é requisito para a exclusão, mas sim de controle posterior do benefício. Ora, está-se justamente nesse momento posterior, não havendo nem mesmo uma identificação interna e gerencial comprovando o controle dos referidos gastos.

Vale exemplificar que, no processo de nº 11070.900314/2023-00, julgado nesta mesma sessão, créditos de natureza idêntica foram reconhecidos pela autoridade fiscal, porém em exclusões realizadas em 2017, em relação a projetos distintos. Veja-se:

Do Controle em Contas Específicas

51. O controle dos dispêndios e pagamentos de que tratam os artigos 17 a 20 da Lei nº 11.196, de 2005, também se insere na lista de pré-requisitos a serem observados pelo contribuinte, conforme previsão expressa no art. 22 da lei a seguir reproduzido:

Lei nº 11.196/2005 Art. 22. Os dispêndios e pagamentos de que tratam os arts. 17 a 20 desta Lei:

I - serão controlados contabilmente em contas específicas;

52. Quanto a essa exigência é **possível identificar o lançamento global do benefício, registrado na Parte A do e-Lacs. A exclusão é apresentada de forma individualizada, no registro “Incentivo Fiscal – Pesquisas Tecnológicas e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica”, como demonstrado no recorte da ECF abaixo apresentado.**

53. Ademais o Parecer Técnico emitido pelo MCTI atestou que “as informações detalhadas fornecidas pela empresa permitiram associar as atividades propostas com ações de P&D daquele período” e recomendou a aprovação integral das atividades (fl. 489). Em vista da competência daquele Ministério para a aprovação dos projetos, forçoso reconhecer a regularidade dos dispêndios realizados.

Para o ano de 2016, entretanto, não há nenhuma demonstração, nem mesmo de controle feito extemporaneamente, em raciocínio semelhante ao que demonstrei para os benefícios de ICMS. Observe-se também nesse sentido outro acórdão proferido em situação semelhante, citado pelo Conselheiro Jeferson Teodorovicz no precedente citado acima:

Já no Acórdão 1302-002.133, da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção de Julgamento, discutiu-se sobre a finalidade do controle contábil para permitir a fruição dos incentivos trazidos pela Lei do Bem:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. BENEFÍCIO FISCAL. LEI DO BEM. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL ESPECÍFICA. RELATÓRIOS GERENCIAIS ANALÍTICOS. PARECER DO MCTI e INT. Não há óbice a reclassificação contábil, quando demonstrada escrituração em contas específicas, em conformidade com a Lei do Bem, complementada por relatórios gerenciais analíticos que demonstram os valores contabilizados. Projetos aprovados pelo INT, por meio de pareceres específicos que concluíram pelo enquadramento na Lei do Bem, devem ser considerados para fins de colhimento dos benefícios fiscais previstos em tal Lei.

O fundamento para tal entendimento já aparecia, contudo, na Resolução n. 1101000.079 da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, no voto

vencido que já afastava a respectiva glosa (decidiu-se por maioria à época, converter o julgamento em diligência, que levou à posterior confirmação da posição defendida pelo relator):

(...) C. Da Forma de Registro Contábil para Fins de Fruição do Benefício.

Resta muito claro, que em nenhum momento seja a norma positivada, seja as regulamentações dela advindas, instituíram qualquer procedimento quanto a forma de lançamento contábil dos dispêndios com P&D pelo contribuinte. A única exigência é de que os valores devem ser controlados contabilmente em contas específicas. O fato de a Recorrente a princípio ter alocado durante o curso de cada ano-calendário entre 2007 e 2009, os montantes atinentes a despesas com pesquisas tecnológicas e desenvolvimento com inovação tecnológica em contas contábeis gerais utilizadas para registro despesas com demais fornecedores, seguindo o mesmo rito para os custos com recursos humanos, para somente depois ao final do período reclassificá-los de uma única vez para contas específicas de ativo, visando o atendimento do requisito constante do art. 22 da Lei nº 11.196/05, não tem o condão de por si só invalidar o benefício fiscal usufruído, sob pena de indevida prevalência da forma sobre o conteúdo, tão combatida nos mais diversos tipos de situações, principalmente nos afamados planejamentos tributários.

Está claro nos autos, de que o princípio da competência foi observado pelo contribuinte quanto ao reconhecimento dos dispêndios com P&D, na medida em que foram considerados nas demonstrações financeiras dos anos-calendário em que incorridas.

Até posso concordar com a autoridade lançadora que o ideal, pela boa técnica contábil seria ordinariamente o contribuinte ter promovido o registro dos valores diretamente nas contas específicas, voltadas para o assento dos citados dispêndios qualificados, mas daí a entender que a simples reclassificação global feita ao final do período de apuração invalida o benefício fiscal concedido é subverter a razão do incentivo e constituir um fato gerador de penalidade não previsto em lei. O requisito previsto como condição legal para a fruição do benefício refere-se a necessidade de controle contábil dos dispêndios em contas específicas. Desta feita, considerando este requisito de fruição, apenas valores não registrados nas referidas contas, poderiam ser objeto de glosa em ato fiscalizatório. Vislumbro, no contexto encimado, que a interpretação restritiva dos artigos 111 e 176 caput do Código Tributário Nacional militam em favor da Recorrente, no tocante as despesas registradas, ainda que por reclassificação, em contas específicas. "Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II outorga de isenção. DF CARF MF Fl. 8581 Processo nº 16682.721104/201121 Acórdão n.º 1302002.663 S1C3T2 Fl. 11 10 (...) Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo

de sua duração." Vejo-me obrigado a concordar com as seguintes ponderações da Recorrente, vez que retratam a realidade fático-jurídica aplicável ao caso:

- Uma coisa é o dever de contabilizar as despesas operacionais relevantes para a apuração do lucro real no regime de competência. Outra é o dever de registrar dispêndios classificáveis como despesas operacionais em contas específicas como condição para o benefício fiscal.
- A impugnante cumpriu o primeiro dever de contabilizar suas despesas operacionais sob o regime de competência e cumpriu o segundo dever ao reclassificar as despesas operacionais em contas de ativo específicas antes do uso do benefício e sem que tivesse iniciado qualquer procedimento fiscal.

Este procedimento é legítimo, pois: (i) não há qualquer prescrição da Lei do Bem ou do Decreto que o regulamentou estabelecendo um prazo para o lançamento em conta específica desses valores; e (ii) não se tratando de fato contábil, mas de fato meramente fiscal, não se pode exigir a observância do art. 247, § 1º, do RIR/99 no caso .

A mim fica claro que o objetivo do requisito contábil (dever meramente instrumental) imposto pelo legislador ordinário foi tão somente assegurar que as autoridades administrativas possam identificar com facilidade e clareza os dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovações tecnológicas, para fins de fiscalização a aproveitamento do benefício fiscal, sendo que não consigo enxergar em que o procedimento de reclassificação adotada pela Recorrente malogra tal intuito. Em suma, desde que atendidas as finalidades das exigências postas pela Lei do Bem, é livre o contribuinte para escolher a forma como organiza sua contabilidade, desde que dentro dos limites legais.

Novamente, não foi apresentada pela Recorrente, em nenhuma das oportunidades que teve de se manifestar, qualquer documentação relativa à contabilização ou controle dos gastos, que permita “identificar com facilidade e clareza os dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovações tecnológicas, para fins de fiscalização a aproveitamento do benefício fiscal”.

4 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e decadência do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinatura Digital

Isabelle Resende Alves Rocha

