



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>13116.720573/2017-54</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1301-007.764 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 22 de abril de 2025                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | ISOESTE METALICA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.          |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2013

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. EXIGÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DE SUA CONCESSÃO COMO ESTÍMULO À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO ECONÔMICO. ILEGITIMIDADE.

Nos termos da jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça, os benefícios fiscais de ICMS – ressalvado o crédito presumido, cuja inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL viola por si só o pacto federativo – representam subvenção para investimento, não devendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico. Ausência de questionamento a respeito da constituição de reserva de incentivos fiscais. Cancelamento da exigência.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 22 de abril de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Eduardo Monteiro Cardoso** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Taranto Malheiros** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 504/558) interposto por ISOESTE METÁLICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. – ME em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (DRJ/BEL) que julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário.

2. Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 2/38) lavrados para exigir IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2013, em função de suposta infração de omissão de receita auferida a título de desconto na quitação antecipada de financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR do Estado de Goiás. Os tributos foram acrescidos de juros de mora e multa de ofício, sem qualificação.

3. Por bem sintetizar a infração, adoto parte do Relatório Fiscal que acompanha os Autos de Infração (fls. 22/38):

### II – ANÁLISE

14. Primeiramente, é importante ressaltar que a análise da escrituração contábil digital da Contribuinte foi realizada com fundamento nos arquivos digitais apresentados em CD-R (folha nº 315), relativos ao ano-calendário 2013.

#### II.1 – Programa FOMENTAR

15. O Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – FOMENTAR foi criado pela Lei Estadual nº 9.489, de 19 de julho de 1984 (folhas nos 165 e 166). Posteriormente o Programa FOMENTAR foi totalmente regulado pela Lei Estadual nº 11.180, de 19 de abril de 1990 (folhas nos 167 a 178). Essa última sofreu várias alterações por meio de atos normativos subsequentes, entre eles a Lei Estadual nº 11.660, de 27 de dezembro de 1991 (folhas nos 179 a 185).

16. O FOMENTAR tem como objetivo o incremento da atividade econômica na Unidade da Federação, incentivando a expansão das atividades industriais consideradas relevantes. Um dos instrumentos é a concessão de empréstimos de montante equivalente a até 70% (setenta por cento), via recursos orçamentários, do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS) que a empresa tiver de recolher ao erário estadual.

17. A Lei Estadual nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998 (folhas nos 186 a 190), permitiu a quitação antecipada (com desconto) desses empréstimos concedidos no âmbito do Programa. Os parágrafos 1º e 2º do art. 1º da mencionada Lei

dispõem que o desconto obtido na liquidação antecipada é considerado subvenção para investimento, conforme a seguir:

*§ 1º A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário do incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, aplicará o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente financeiro, nos termos deste artigo, na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo.*

*§ 2º O montante a que se refere o § 1º é considerado subvenção para investimento, podendo ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do incentivo ali mencionado ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro.*

18. Importante salientar que a Lei Estadual nº 18.360, de 30 de dezembro de 2013, atendidas determinadas condições, prorrogou os incentivos do FOMENTAR até 31 de dezembro de 2040 (folhas nos 191 e 192).

19. O FOMENTAR foi regulamentado pelo Decreto Estadual nº 3.822, de 10 de julho de 1992 (folhas nos 193 a 230). A previsão legal de quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa foi regulamentada pelos Decretos Estaduais nos 4.989, de 30 de dezembro de 1998 (folhas nos 231 e 232), e 5.036, de 16 de abril de 1999 (folhas nos 233 a 235). A respeito da prorrogação do prazo dos incentivos do FOMENTAR, a Lei nº 18.360/2013 foi regulamentada pelo Decreto nº 8.127, de 25 de março de 2014 (folhas nos 236 a 238).

## **II.2 – Características da Subvenção para Investimento**

20. A Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal editou o Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978 (DOU de 11/01/1979), cuja cópia foi juntada às folhas nos 239 a 248, por meio do qual foram estabelecidas as qualificações das subvenções para investimento. De acordo com mencionado ato normativo, as subvenções para investimento apresentam as seguintes características:

I) a intenção do subvencionador (Poder Público) de destiná-las para investimento, representada pela estrita vinculação e sincronia dos recursos com as aplicações em bens e direitos, ajustadas por meio de instrumento hábil que imponha a necessária obrigatoriedade;

II) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e

III) o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

21. Nesse sentido transcrevemos abaixo trecho do Parecer: [...]

**II.3 – O Desconto Obtido na Quitação Antecipada do Financiamento junto ao FOMENTAR não é Subvenção para Investimento**

22. Em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, a Contribuinte apresentou os arquivos digitais relativos às cópias dos projetos de investimentos relacionados ao Programa FOMENTAR, os quais foram juntados como arquivos não pagináveis em anexo ao Termo de Juntada de Arquivos nº 02 (folha nº 315):

| ANO  | PROJETO Nº      | REFORMULADO POR PROJETO Nº |
|------|-----------------|----------------------------|
| 1991 | 7898380         | 8820686                    |
| 1992 | 8820686         | 12316474                   |
| 1995 | 12316474        | 17362997                   |
| 1999 | 17362997        | 201100009001157            |
| 2011 | 201100009001157 | -----                      |

23. Da leitura desses projetos podemos constatar:

I) os projetos não tratam dos recursos provenientes dos descontos obtidos nas quitações antecipadas do financiamento do FOMENTAR;

II) em verdade, os projetos formatam os requisitos a serem atendidos pela Fiscalizada para obtenção de empréstimos de montante equivalente a até 70% (setenta por cento) do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS) que a Pessoa Jurídica tiver de recolher ao erário estadual;

III) (portanto) os recursos provenientes dos descontos obtidos nas quitações antecipadas do financiamento do FOMENTAR não foram vinculados a investimentos no parque industrial;

IV) de acordo com a planilha “QUADRO DE USOS E FONTES” (folha nº 65 do Projeto/Processo nº 201100009001157), todo recurso financeiro proveniente do financiamento obtido junto ao Programa Fomentar é utilizado como capital de giro.

24. Também em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, foram apresentados os arquivos digitais relativos às cópias do Instrumento Particular de Contrato de Empréstimo e aditivos nos 01, 02, e 03, os quais foram juntados como arquivos não pagináveis em anexo ao Termo de Juntada de Arquivos nº 01 (folha nº 314). De acordo com os referidos documentos, os recursos provenientes do FOMENTAR são utilizados para reforço de capital de giro.

25. Os recursos provenientes dos descontos obtidos nas quitações antecipadas do financiamento do FOMENTAR não se enquadram como subvenção para investimento, pois lhe faltam dois dos três requisitos necessários para caracterizá-los como tal:

I) a intenção do subvencionador (Poder Público) de destiná-los para investimento, representada pela estrita VINCULAÇÃO e SINCRONIA dos recursos com as aplicações em bens e direitos, AJUSTADAS por meio de instrumento hábil que imponha a necessária obrigatoriedade;

II) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

#### **II.4 – Natureza do Desconto Obtido na Quitação Antecipada do Financiamento junto ao FOMENTAR**

26. Da leitura da cópia do Instrumento Particular de Contrato de Empréstimo e aditivos nos 01, 02, e 03, observa-se que os juros (inicialmente de 6% ao ano), não capitalizáveis, são exigíveis mensalmente, cujo atraso no pagamento acarreta a suspensão das liberações das demais parcelas do crédito.

27. Dessa forma, infere-se que a dívida, a ser paga em parcelas após o período de utilização do crédito, é composta, em essência, pelo valor do principal.

28. O Decreto Estadual nº 5.036, de 16 de abril de 1999 (folhas nos 233 a 235), dispõe sobre os limites dos descontos calculados sobre o saldo devedor do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR:

*Art. 4º Os valores dos créditos do FOMENTAR a serem ofertados ao público, periodicamente, serão os da avaliação realizada por empresa especializada, não podendo ser estes inferiores a 11% (onze por cento) do saldo credor bruto.*

29. De acordo com as informações prestadas pela Fiscalizada (folhas nos 316 a 321), os descontos obtidos na liquidação antecipada do financiamento do FOMENTAR, nos leilões do ano calendário 2013, representam 89,00% do saldo devedor.

| ANO  | DATA DO LEILÃO | ICMS-FOMENTAR | SALDO A PAGAR | BOLSA GARANTIA | DESÁGIO (DESCONTO) | PORCENTAGEM DO DESÁGIO |
|------|----------------|---------------|---------------|----------------|--------------------|------------------------|
| 2013 | 27/06/2013     | 126.187,60    | 13.880,64     | 12.618,76      | 112.306,96         | 89,00%                 |
|      | 13/12/2013     | 728.749,84    | 80.162,48     | 72.874,99      | 648.587,36         | 89,00%                 |
| SOMA |                | 854.937,44    | 94.043,12     | 85.493,75      | 760.894,32         | 89,00%                 |

30. Há de ser ressaltado, portanto, que os descontos abrangem, em essência, o montante do principal da dívida e não apenas os acessórios. Em consequência, não podem ser classificados como “receitas financeiras”, mas devem ser classificados como “perdão de dívida”, integrante do item “outras receitas operacionais”.

31. As Soluções de Consulta proferidas no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil são esclarecedoras nesse sentido:

*SC Nº305/2007 - SRRF/9a RF/DISIT ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*O valor relativo à redução de dívida decorrente de remissão não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrada como "outras receitas operacionais".*

*Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 187; Lei nº 10.865, de 2004, art. 27, § 2º; RIR/1999, arts. 274, 373 e 374; Decreto nº 5.442, de 2005; Resolução CFC nº 750, de 1993, art. 9º, § 3º, II; Deliberação CVM nº 488, de 2005, item 78.*

*SC Nº 17/2010 - SRRF/1a RF/DISIT ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*REMISSÃO DE DÍVIDA. INCIDÊNCIA DE IRPJ, CSLL, PIS/PASEP E COFINS.*

*A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponible se concretiza no momento do ato remitente.*

*Dispositivos Legais: art. 9º, § 3º, II da Resolução CFC nº 750, de 1993; PARECER CT/CFC Nº 11, de 2004; art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976; arts. 373 e 374 do RIR, de 1999; art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998; art. 1º, § 3º, V, "b" da Lei nº 10.833, de 2003; , art. 1º, § 3º, V, "b", da Lei nº 10.637/2002; art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 2º e 3º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 2003; art. 111, II do CTN.*

*(... ) Ante todo o exposto, conclui-se que a remissão de dívida, por representar um acréscimo patrimonial para o devedor remitido, é tributável tanto pelo IRPJ, quanto pela CSLL, pela Cofins e pelo PIS, uma vez que o lançamento contábil dá-se forçosamente mediante crédito de receita operacional (distinta da receita financeira). Para que não fosse tributável haveria a necessidade de norma isentiva, a qual deve ser interpretada literalmente, segundo o art. 111, II, do CTN.*

32. Conclui-se que ocorre, no ingresso das receitas auferidas a título de “desconto na liquidação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR”, a incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). No caso da Contribuição para o PIS e da COFINS, somente há incidência se o sujeito passivo estiver submetido ao regime não cumulativo. No presente caso, a Contribuinte optou pela apuração do IRPJ segundo as normas do lucro presumido, aplicando-se a ela o regime cumulativo na apuração da Contribuição para o PIS e da COFINS.

## **II.5 – Investimento Realizado como Requisito para Concessão do Financiamento**

33. Conforme relatado anteriormente, para ter direito a obter financiamento junto ao Programa FOMENTAR, a Fiscalizada teve de demonstrar o atendimento

de alguns requisitos operacionais junto ao Estado de Goiás. Dentre tais requisitos está a obrigatoriedade de realizar investimentos em seu parque industrial.

34. De acordo com o Relatório de Auditoria nº 103/96, de 29 de novembro de 1996 (folhas nos 48 a 51 do Projeto/Processo nº 17362997, cuja cópia em formato digital foi juntada em anexo ao Termo de Juntada de Arquivos nº 02), a Contribuinte tinha realizado até aquele momento investimentos correspondentes a 97,85% (noventa e sete inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento) do montante até então previsto (R\$ 290.000,00).

35. Consoante Relatório de Auditoria de Investimentos nº 024/13, de 06 de maio de 2013 (folhas nos 13 a 18 do Processo nº 201200009002301, cuja cópia em formato digital foi juntada em anexo ao Termo de Juntada de Arquivos nº 02), a Pessoa Jurídica realizou investimentos adicionais no valor correspondente a R\$ 1.970.425,44.

36. Conforme extrato financeiro do FOMENTAR (folhas nos 06 a 10 do Processo nº 201200009002301, cuja cópia em formato digital foi juntada em anexo ao Termo de Juntada de Arquivos nº 02), o valor do benefício (empréstimo) utilizado pela Empresa até novembro de 2012 corresponde a R\$ 1.083.016,04.

37. Importante salientar que os investimentos mencionados acima foram realizados na condição de requisitos para obtenção do financiamento junto ao Programa FOMENTAR. De forma alguma referidos investimentos estão vinculados aos descontos obtidos (perdão de dívida) quando das quitações antecipadas do saldo devedor junto ao Programa, por meio dos leilões administrativos.

38. Observa-se novamente que **não existe projeto** de ampliação ou modernização do parque industrial que vincule os recursos obtidos a título de desconto quando das quitações antecipadas do saldo devedor junto ao FOMENTAR.

## **II.6 – IRPJ e CSLL – Valores de Receita Auferidos a Título de Desconto na Quitação Antecipada do Financiamento Tomado junto ao Programa FOMENTAR**

39. Consoante a escrituração contábil da Fiscalizada referente ao ano-calendário 2013, relatórios juntados às folhas nos 33 a 38 em anexo (ANEXOS I a VI), a Contribuinte não considerou receita os valores auferidos a título de desconto na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR. Tais valores foram escriturados na conta “Reservas para Subvenção”.

40. A análise contábil confirma a informação prestada pela Contribuinte em sua resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal (folhas nos 271):

*5 – A Contribuinte vem informar que o respectivo tratamento contábil e tributário realizado referente ao desconto obtido referente operação de liquidação do ano de 2013 seguem as prescrições legais contidas art. 38, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598/77 e art. 443 Decreto – nº 3000/99;*

41. Em decorrência de esses valores obtidos a título de desconto não serem subvenção para investimento, mas receita (consoante visto acima), não incidem

no caso a norma prescrita no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, nem a regra do art. 443 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Portanto os valores auferidos a título de desconto na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, relacionados nos ANEXOS I a VI, sofrem a incidência do IRPJ e da CSLL.

42. Importante ressaltar que, à época da ocorrência dos fatos contábeis, os lançamentos relativos a eventuais subvenções para investimento devem seguir o disposto na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009: [...]

43. Os valores de desconto obtidos na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao FOMENTAR, escriturados pela Contribuinte na conta “Reservas para Subvenção”, correspondem àqueles constantes dos documentos relativos aos leilões administrativos do Programa, apresentados pela Fiscalizada em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal (folhas nos 316 a 321).

4. Inconformada, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 353/392), que foi rejeitada pela DRJ por meio de acórdão (fls. 464/494) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 27/06/2013, 13/12/2013

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS.

Descaracterização. Incentivos Fiscais. Programa FOMENTAR. Inexistência de Vinculação. Descaracterização. Os valores contabilizados a título de descontos na quitação de dívidas contraídas no âmbito do Programa FOMENTAR que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimentos, devendo ser computados na determinação do lucro real. Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

MULTA - EFEITO CONFISCATÓRIO.

Não há de se cogitar da materialização das hipóteses de confisco e de ofensa ao Princípio da Capacidade Contributiva quando os lançamentos se pautaram nos pressupostos jurídicos, declarados no enquadramento legal, e fáticos, esses

coadunados com o conteúdo econômico das operações comerciais do contribuinte.

#### PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA. APRESENTAÇÃO DE NOVAS PROVAS.

Devem ser indeferidos os pedidos de diligência, quando forem prescindíveis para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador. Preclui o direito de apresentação de novas provas com a interposição da impugnação.

#### PRECLUSÃO PROBATÓRIA.

O prazo para apresentação da impugnação é de trinta dias contados da ciência do lançamento. A apresentação extemporânea de novos argumentos e/ou provas por parte do sujeito passivo deve estar fundamentada na força maior ou na superveniência de fato ou direito.

#### LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão dos lançamentos decorrentes relativo à CSLL.

#### DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por Conselhos de Contribuintes não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. A Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 504/558) em face da referida decisão, alegando fundamentalmente que: entre as atividades constitucionais que o Estado deve realizar está a de fomento, sendo que a subvenção é uma técnica a ser utilizada “como forma de fomentar condutas juridicamente relevantes e desejadas”; as subvenções estariam tratadas sob a ótica do direito financeiro na Lei nº 4.320/1964 e sob a perspectiva societária na Lei nº 6.404/1976; a legislação tributária expressamente distingue subvenção para custeio e subvenção para investimento, sendo a primeira objeto de tributação; já a subvenção para investimento, desde que cumpridos os requisitos legais, não estão submetidas à tributação; existiriam precedentes deste Carf aplicáveis ao caso; a tributação da renda depende da efetiva disponibilidade jurídica/econômica, devidamente realizada, “caracterizando renda efetiva, atual e incondicional”, raciocínio aplicável à CSLL; a legislação do Estado de Goiás tem claramente a finalidade de destinar a subvenção para investimento na implantação e expansão do empreendimento; ainda, a Recorrente apresentou “todos os projetos e aprovações do órgão competente para avaliar se as contrapartidas (investimentos) foram realizados”; conforme reconhece a legislação e a jurisprudência deste Carf, “há plena viabilidade jurídica no

reconhecimento do incentivo de natureza financeira de ICMS como forma de subvenção para investimento”; além da legislação demonstrar a “clara intenção do Poder Público de transferir capital para pessoa jurídica de direito privado visando à expansão e/ou implantação de empreendimento econômico”, a Recorrente alega que houve a demonstração no “plano fático e das provas” de que houve efetivo destino para tais empreendimentos; porém, apesar de tal demonstração, a Fiscalização teria restringido a análise “exclusivamente ao plano normativo de impugnar o FOMENTAR como incentivo, caracterizado como subvenção para investimento e eventuais descontos na quitação do incentivo”; tal demonstração seria feita pela apresentação do projeto e sua aprovação, bem como por Relatórios de Auditoria de Investimentos feito pela Secretaria do Estado de Goiás; existem requisitos não previstos na lei que seriam exigidos pela Receita Federal, conforme Parecer Normativo CST nº 112/1978 e Instrução Normativa nº 1.515/2014, “de que exista uma perfeita sincronia e vinculação entre o gozo do benefício e o investimento no empreendimento econômico”; porém, tal determinação não teria previsão em lei, além de que seria impossível “do ponto de vista até mesmo fático se exigir referida sincronia”; não houve pela Fiscalização qualquer demonstração fática e elementos jurídicos que justificassem “a desconsideração de sua natureza para custeio”, sendo que lhe cabe tal ônus da prova; partindo das premissas apresentadas, não haveria renda ou lucro a ser tributado; além disso, a avaliação dos incentivos estaduais deve ser feita “do ponto de visto do pacto federativo”, conforme entendimento manifestado pelo E. STJ no EREsp nº 1.517.492/PR; a Lei Complementar nº 160/2017 teria reconhecido expressamente de forma incondicional que “os incentivos fiscais estaduais são considerados subvenção para investimento”, gerando a impossibilidade de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; subsidiariamente, deveria ser reconhecida a ilegitimidade de aplicação da taxa Selic, bem como a exigência de juros sobre a multa; a multa aplicada ofenderia os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como o da proibição do confisco (art. 150, IV, da Constituição da República).

6. É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

7. O Recurso Voluntário foi interposto em 18/07/2018 (fls. 502), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 501), por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

8. Como relatado, trata-se de exigência de IRPJ e CSLL em função de suposta omissão de receita dos valores relativos ao desconto na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR do Estado de Goiás.

9. De acordo com o art. 2º, II, da Lei Estadual/GO nº 11.180/1990, um dos estímulos possíveis do Programa FOMENTAR é a concessão de empréstimos de até 70% (setenta por cento),

via recursos orçamentários, do ICMS que a empresa tiver de recolher ao erário estadual, a partir da data de início de suas atividades produtivas. O art. 1º da Lei Estadual/GO nº 13.436/1998 autorizou que os contratos de financiamento sejam, mensalmente, “objeto de oferta pública com vistas à sua liquidação antecipada”. Os §§ 1º e 2º deste dispositivo prescrevem a necessidade de o desconto ser aplicado “na ampliação e/ou modernização do seu parque industrial incentivado”, sendo classificado como subvenção para investimento:

Art. 1º Os contratos de financiamento com recursos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás FOMENTAR - poderão ser, mensalmente, objeto de oferta pública com vistas à sua liquidação antecipada, observando-se as disposições regulamentares e; ainda, as seguintes condições:

§ 1º A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário do incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, aplicará o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente financeiro, nos termos deste artigo, na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo.

§ 2º O montante a que se refere o § 1º é considerado subvenção para investimento, podendo ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do incentivo ali mencionado ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro.

10. Segundo a Fiscalização, a Recorrente se beneficiou da referida liquidação antecipada, por meio de leilões em 27/06/2013 e 13/12/2013:

| ANO  | DATA DO LEILÃO | ICMS-FOMENTAR | SALDO A PAGAR | BOLSA GARANTIA | DESÁGIO (DESCONTO) | PORCENTAGEM DO DESÁGIO |
|------|----------------|---------------|---------------|----------------|--------------------|------------------------|
| 2013 | 27/06/2013     | 126.187,60    | 13.880,64     | 12.618,76      | 112.306,96         | 89,00%                 |
|      | 13/12/2013     | 728.749,84    | 80.162,48     | 72.874,99      | 648.587,36         | 89,00%                 |
|      | SOMA           | 854.937,44    | 94.043,12     | 85.493,75      | 760.894,32         | 89,00%                 |

11. Ocorre que a Autoridade Fiscal entendeu que os descontos obtidos nas quitantes antecipadas do financiamento do Programa FOMENTAR “não se enquadram como subvenção para investimento”, pois não preencheriam os seguintes requisitos (fls. 26):

I) a intenção do subvencionador (Poder Público) de destiná-los para investimento, representada pela estrita VINCULAÇÃO e SINCRONIA dos recursos com as aplicações em bens e direitos, AJUSTADAS por meio de instrumento hábil que imponha a necessária obrigatoriedade;

II) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

12. A DRJ manteve tal entendimento, concluindo, à luz do Parecer Normativo CST nº 112/1978, que os valores relativos aos descontos não teriam sido *“atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado”* (fls. 484):

Portanto, à luz do Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978, os valores correspondentes ao benefício fiscal estadual em tela (desconto de 89% sobre quitação de dívidas dos programas FOMENTAR que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimentos, devendo ser computados na determinação do lucro real.

Forçoso é concluir que os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública (no caso, o não desembolso), quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

13. Antes de prosseguir na análise do cumprimento ou não dos requisitos específicos, entendo que é imprescindível contextualizar o tema do aproveitamento fiscal das subvenções, especialmente a partir das análises já realizadas tanto pelo E. STJ quanto pela 1ª Turma da CSRF deste Carf. Como se verá, entendo que tais considerações prévias impactam sobremaneira a avaliação dos requisitos que devem ser preenchidos para tornar legítima a exclusão de tais benefícios.

14. Inicialmente, cabe esclarecer que sempre adotei o entendimento pessoal no sentido de que a alteração feita pela Lei Complementar nº 160/2017 na Lei nº 12.973/2014 não transformou todo e qualquer benefício fiscal relativo ao ICMS em subvenção para investimento, independentemente das circunstâncias em que concedido. O diploma complementar inseriu, no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, os §§ 4º e 5º, com a seguinte redação:

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

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

II - aumento do capital social.

§ 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)

15. Como se verifica pela leitura do § 4º, em conjunto com o *caput*, a caracterização do incentivo como subvenção para investimento dependeria dos seguintes requisitos: (i) devem ser concedidas como “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, (ii) deve ser registrada na conta de reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/1976 e (iii) somente podem ser utilizadas para absorção de prejuízos, desde que já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, ou para aumento do capital social.

16. Veja-se que o § 4º, *a contrario sensu*, faz referência à manutenção “dos requisitos ou condições” previstos no artigo, pois somente excluiu expressamente os não previstos. O dispositivo não deixa de ser relevante, pois havia uma controvérsia a respeito da existência ou não de outros requisitos para a qualificação de uma subvenção de investimento, previstos em atos normativos infralegais. É exemplo disso a necessidade de “sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos”, constante no art. 198, § 7º, da IN nº 1.700/2017, que em função da alteração legislativa não são mais exigidos no caso de benefícios fiscais relativos ao ICMS. Tanto é assim que foram expressamente excluídos pela IN nº 1.881/2019, que incluiu o § 8º no referido art. 198.

17. Tal conclusão está de acordo, ainda, com a Solução de Consulta nº 145/2020, que tratou especificamente do tema:

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. A partir da Lei Complementar nº 160/2017 **os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS**, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 **poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**

18. A partir desse cenário, a configuração da subvenção para investimento e a sua consequente exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dependeria do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

19. **Porém**, apesar do meu entendimento pessoal, o tema foi objeto de sucessivas análises pelo E. STJ, nas suas Turmas de Direito Público e, em seguida, na Primeira Seção de Julgamento, inclusive gerando provimento vinculante por meio de julgamento de Recurso Especial Repetitivo. A interpretação conferida pelo E. STJ, como se verá a seguir, vem sendo incorporada

pela 1ª Turma da CSRF deste Carf, responsável pela unificação da interpretação jurídica nesta 1ª Seção de Julgamento.

20. O E. STJ, no EREsp nº 1.517.492/PR (Rel. Min. Og Fernandes, Red. p/ acórdão Min. Regina Helena Costa, DJ 08/11/2017) – citado pelo contribuinte nas suas razões recursais –, definiu que os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados não poderiam ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Embora não tenha sido julgado sob o rito dos precedentes vinculantes, referido julgado se deu na 1ª Seção do E. STJ, com a seguinte manifestação:

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, sufragada, 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 sobreprincípio 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 desprezo 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 preceitos 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 final 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.

(EResp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 8/11/2017, DJe de 1/2/2018.)

21. Vale destacar que o E. STJ, no referido EREsp nº 1.517.492/PR, não se limitou a afirmar que a incidência de IRPJ e CSLL sobre o crédito presumido de ICMS violaria o pacto federativo. Avançou na matéria, entendendo que tais valores não caracterizam renda ou lucro. Nesse sentido, veja-se precedente deste Carf, decidido por unanimidade:

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. STJ. INTERPRETAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA. ELEMENTO ESTRANHO À BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. Nos termos das decisões do STJ, o crédito presumido de ICMS se constitui como elemento estranho à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não podendo ser inserido na referida base impositiva. (Acórdão nº 1402-006.532, Rel. Cons. Luciano Bernart, Sessão de 19/07/2023)

22. As considerações do Relator bem explicam as conclusões alcançadas pelo E. STJ naquele julgamento:

18. Ao analisar as decisões do STJ indicadas acima, percebe-se que na decisão que serviu de orientação para as outras aborda, além da questão da competência, a interpretação sobre a natureza jurídica do citado crédito presumido e sua consequente exclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Há no citado Acórdão (EResp n. 1.517.492/PR) afirmação expressa que comprova a afirmação, a qual se transcreve abaixo (fls. 21 e 24 do Acórdão) [...]

19. Percebe-se na parte final do texto transcrito que a não representação de lucro do crédito presumido se constitui, ao lado da infração ao princípio federativo, como um dos três fundamentos para que ele não integre a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

20. Tal entendimento é também expressamente indicado no AgInt no AREsp n. 1.958.353/SC, com a seguinte redação na ementa: [...]

21. Ou seja, além da questão constitucional inerente ao pacto federativo, a qual foi abordada na admissibilidade, há ainda na questão a respeito da interpretação da natureza do crédito, o qual não se caracteriza como elemento apto a fazer parte da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Com base nas decisões do STJ, entende-se que merecem prosperar os argumentos da Recorrente, uma vez que o crédito presumido de ICMS não faz parte da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que faz com que os respectivos Als devam ser cancelados no que diz respeito ao tópico.

23. Posteriormente, foi discutida a extensão desse entendimento para os demais formatos de incentivos fiscais concedidos pelos Estados. No Tema Repetitivo nº 1.182 (Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ 26/04/2023, com trânsito em julgado em 14/08/2023), foram definidas as seguintes **teses, com eficácia vinculante para este Carf** (art. 99 do RICARF):

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

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

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

24. Veja-se que o E. STJ realizou distinção expressa com a matéria decidida no ERESP nº 1.517.492/PR, **fazendo referência expressa a este julgamento na própria tese vinculante.** Aplica-se este primeiro julgamento em caso de benefício de crédito presumido de ICMS, concluindo-se

que a exigência de IRPJ e CSLL é indevida em função da violação ao pacto federativo. Para os outros benefícios, a exclusão é condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei (art. 10 da LC nº 160/2017 e art. 30 da Lei nº 12.973/2014), mas “não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”. Persiste, assim, tão somente quanto a esses outros benefícios, **a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, conforme ementa constante nos acórdãos relativos ao Tema nº 1.182:**

**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

25. Portanto, como vem inclusive entendendo o E. STJ em julgamentos recentes, “em suma, ao crédito presumido de ICMS aplica-se o disposto nos EREsp. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS adota-se o disposto no art. 10 da Lei Complementar 160/2017 e no art. 30 da Lei 12.973/2014” (AgInt nos EDcl no REsp nº 2.122.157/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 12/08/2024).

26. Analisando tais precedentes, a 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9101-006.891 (Rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, Sessão de 04/04/2024), por unanimidade, a respeito de benefício de crédito presumido de ICMS, definiu o seguinte:

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

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero “benefícios fiscais”. Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de “crédito presumido” não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE’s nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a

aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 **deve se restringir à constituição de reservas de incentivos**, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

27. Na fundamentação do voto vencedor, o Relator destacou o seguinte:

Voltando ao caso concreto, considerando-se que trata-se 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.**

**Observe 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 encontra-se superada no presente caso.

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

28. Diante do exposto, a 1ª Turma da CSRF acompanhou o entendimento manifestado pelo E. STJ, no sentido de que os *demais benefícios de ICMS* – ressalvado o crédito presumido –, para serem considerados subvenção para investimento, não estão sujeitos à “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.”

29. Verificando a fundamentação dos Autos de Infração, fica evidente que a exigência se deu exclusivamente em função da suposta ausência de vinculação e sincronia dos recursos, bem como a sua efetiva aplicação “na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado”.

30. Ocorre que, pelas premissas expostas, **tais requisitos não devem ser exigidos para os benefícios de ICMS**, nos termos dos precedentes do E. STJ e da 1ª Turma da CSRF, a partir da Lei Complementar nº 160/2017. Inclusive, este diploma normativo estabeleceu a sua aplicação imediata “inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados”.

31. Por fim, vale ressaltar que não houve questionamento da Fiscalização a respeito da constituição de reserva incentivo fiscal, elemento que poderia ser utilizado para tributar os valores relativos ao benefício fiscal de ICMS. Pelo contrário, o razão contábil que acompanhou a autuação indica a efetiva constituição dessas reservas (fls. 33/38). Deste modo, entendo que é o caso de ser acolhida a pretensão recursal, para cancelar as exigências.

32. Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário e lhe dou provimento, para cancelar integralmente a autuação.

*Assinado Digitalmente*

**Eduardo Monteiro Cardoso**