



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13369.722034/2020-83</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1003-004.489 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	S A MOAGEIRA E AGRICOLA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 2016

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. Exclusão na apuração do IRPJ. art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Registro em reserva de INCENTIVOS FICAIS. Necessidade.

Os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS não serão computados na determinação do lucro real desde que atendidos, dentre outros, os requisitos contidos no próprio *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, quais sejam, de que (i) a subvenção seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e (ii) a sua contabilização se dê em conta de reserva de incentivos fiscais.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior (relator) que votou por dar provimento ao recurso. O conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado não votou, tendo em vista que no julgamento iniciado na sessão de 30 setembro foi substituído no colegiado pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto que proferiu seu voto, nos termos do § 6º do art. 110 do Ricarf. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic.

*Assinado Digitalmente*

**Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic** – Redatora designada

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Tadeu Matosinho Machado** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão de Manifestação de Inconformidade nº 108-043.514, da 8ª Turma/DRJ08, de 11 de junho de 2024, por meio do qual aquele Colegiado não reconheceu o direito creditório pleiteado.

Assim restou assentada a Decisão ora recorrida:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2016

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. LEI 12.973/14. REGISTRO EM RESERVA DE LUCROS

Conforme estabelecido no art. 30 da Lei 12.973/14, as subvenções para investimento concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos devem ser registradas em reservas de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei 6.404/76, para que se possa excluí-las da apuração do Lucro Real.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Extrai-se do relatório da DRJ:

1. Trata-se de análise de Manifestação de Inconformidade apresentada em face do despacho decisório nº 281/2020 - SNJCCOOP/DICRED/SRRF09/RFB, que reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado pela interessada, a título de saldo negativo de CSLL, ano-calendário de 2016. Entre os PER/DCOMPs analisados estava o pedido de restituição PER nº 27267.35252.140219.1.2.03-

9667 no valor de R\$ 382.428,45 e analisado em cumprimento a liminar deferida nos autos do Mandado de Segurança nº 5001413-35.2020.4.04.7009/PR.

2. Os fatos descritivos das razões da não homologação total do crédito constam no despacho decisório e a síntese dos principais pontos do relatório traz as seguintes informações:

- O presente processo foi formalizado para atendimento à decisão proferida na data de 17/3/2020, donde foi concedida a tutela de urgência liminar para que a RFB, no prazo de 60 (sessenta) dias para que se analise e se decida sobre os seguintes Pedidos Eletrônicos de Restituição – PER:

27524.99622.211218.1.2.02-5594;                      16666.13733.211218.1.2.03-2047;  
23970.71322.140219.1.2.03-7301;                      24679.79102.140219.1.2.02-9094;  
23360.32383.140219.1.2.03-2721;                      00399.07283.140219.1.2.02-1074;  
27267.35252.140219.1.2.03-9667;                      12536.43606.140219.1.2.02-0043;  
12601.43682.140219.1.2.03-0018.

- Os PER em apreço foram apresentados entre as datas de 21/12/2018 e 14/2/2019, requerendo a impetrante créditos de saldos negativos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativamente aos Exercícios 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018, Anos-Calendarários 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017, respectivamente.

- Em consulta aos sistemas corporativos da RFB, foi localizada a Declaração de Compensação (DCOMP) retificadora nº 16.03107.140219.1.7.03-3108, a qual se trata do documento inicial de apuração do saldo negativo da CSLL do ano calendário de 2016, exercício 2017. A essa DCOMP inicial, a impetrante veiculou o PER 27267.35252.140219.1.2.03-9667 (objeto do writ) e as DCOMP de fls. 14/25.

- Considerando que o crédito pleiteado nos documentos acima tem por base o mesmo crédito requerido no PER sob análise, todos esses documentos serão apreciados no bojo do presente processo.

- A impetrante transmitiu a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) original do Exercício – EX de 2017, referente ao AC de 2016, onde apurou Lucro Real e base de cálculo - BC positiva da CSLL no montante de R\$ 4.944.702,17, resultando no valor total de R\$ 445.023,20 de CSLL a pagar.

- Ocorre que a impetrante transmitiu ECF retificadora do EX de 2017, referente ao AC 2016, demonstrando base de cálculo da CSLL negativa.

- Tal demonstração da base de cálculo negativa da CSLL deve-se à exclusão da quantia de R\$ 7.042.749,40, na linha 106. Doações e Subvenções para Investimento, tanto no e-Lalur como no e-Lacs, o que redundou na apuração de saldo negativo da CSLL, na quantia de R\$ 787.882,14.

**Exclusão indevida do lucro real e da BC negativa da CSLL.**

- A exclusão na linha 106. (-) Doações e Subvenções para Investimento, na quantia de R\$ 7.042.749,40, tem origem na subvenção para investimento dos benefícios fiscais concernentes ao ICMS.
- O art. 30 da Lei nº 12.973/2014 estabelece, como condição à não computação das subvenções na determinação do lucro real, sejam estas registradas na reserva de lucros prevista no art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (reserva de incentivos fiscais), podendo ser utilizadas somente para absorção de prejuízos e aumento de capital.
- Para o período de apuração do crédito apontado, a impetrante não constituiu reserva de incentivos fiscais, conforme a Escrituração Contábil Digital (ECD).
- Salientou que o § 3º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, dispensa a constituição da referida reserva nas hipóteses em que o contribuinte tenha apurado prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais, devendo-se, por outro lado, ser constituída à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.
- Em consulta à ECD da impetrante, verificamos que a impetrante constituiu reserva de incentivos fiscais somente no ano-calendário de 2018 (Fls. 85), cumprindo ressaltar que, em tal registro, não foram registrados os valores atinentes à linha 106. (-) Doações e Subvenções para Investimento da ECF, relativos ao exercício 2017/anocalendário 2016.
- Na ECD 2018, consta apenas o registro das quantias atinentes à ECF Linha 106. (-) Doações e Subvenções para Investimento dos anos-calendários 2013 e 2018.
- Dada a ausência de registro da exclusão da quantia de subvenções para investimento do ano-calendário 2016, restou não atendido o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, razão pela qual o valor de R\$ 7.042.749,40, a título de doações e subvenções para investimento do ano-calendário 2016, não é passível de exclusão na apuração do lucro líquido do período de apuração e, por conseguinte, do e-Lalur e do e-Lacs.
- Na resposta à Consulta Interna (CI) apresentada pela Coordenação Geral de Contencioso Administrativo e Judicial (Cocaj) a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) no item 24.3 da Nota Técnica 5, de 11 de março de 2013, assim dispõe:

24.3. considerando-se cabível e necessária a verificação da liquidez e certeza do crédito postulado por ocasião da análise de direito creditório em pedido de restituição ou em compensação declarada pelo contribuinte, é possível efetuar alteração da base de cálculo ou da alíquota aplicável por meio de despacho decisório, desde que essa alteração implique tão somente a redução ou mesmo a anulação do crédito postulado pelo sujeito passivo. Isto porque, até esse limite – em que o crédito é anulado –, há pagamento antecipado de IRPJ ou CSLL.

- Assim, entendeu que a exclusão da quantia de R\$ 7.042.749,40, na linha 106. (-) Doações e Subvenções para Investimento, foi efetuada indevidamente no e-Lalur, e-Lacs e na ECF retificadora do AC 2016, de maneira que ficaram alteradas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. No processo de revisão do e-Lalur e E-Lacs, conforme a planilha de fls. 88/89, foi desconsiderada a exclusão apontada.

Da análise do crédito de Saldo Negativo de IRPJ.

- Na DCOMP 02416.03107.140219.1.7.03-3108, a contribuinte informa o total de R\$ 787.882,14, a título das parcelas que teriam composto o aludido crédito, sendo formado referido valor somente por pagamentos.

- Em consulta aos sistemas corporativos da RFB, confirmou todos os pagamentos.
- Com isto, apurou o saldo negativo da CSLL, utilizando-se da soma das parcelas de composição do crédito reconhecidas no total de R\$ 787.882,14, deduzindo-a da CSLL devida (R\$ 383.465,01), razão pela qual encontrou o montante de R\$ 404.417,13, a título de saldo negativo de CSLL (ano-calendário de 2016, exercício 2017).

- Como ao saldo negativo foi atrelado à DCOMP 02416.03107.140219.1.7.03-3108, ao PER 27267.35252.140219.1.2.03-9667 (objeto do writ), bem como às DCOMP de fls. 14/25, cujo valores totais originais de compensação exigem direito creditório na monta de R\$ 405.453,69. Promoveu a homologação parcial dessas compensações declaradas, no limite do crédito reconhecido.

- Portanto, o crédito ora reconhecido se mostrou insuficiente para a homologação total das DCOMP sob análise, não havendo falar em direito creditório a ser restituído no bojo do PER 27267.35252.140219.1.2.03-9667 (objeto do presente writ)

- Ante ao exposto, e CONSIDERANDO tudo o mais que do processo consta, utilizou da atribuição do art. 6º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, consoante o art. 2º da Portaria nº 1453, de 29 de setembro de 2016, para:

*a) RECONHECER PARCIALMENTE O DIREITO CREDITÓRIO da importância de R\$ 404.417,13 (quatrocentos e quatro mil e quatrocentos e dezessete reais e treze centavos), em valores originais, a ser acrescida de juros, nos termos dos art. 142 da Instrução Normativa nº 1.717, de 17 de julho de 2017, a título de saldo negativo da CSLL, relativo ao ano-calendário 2016;*

*b) HOMOLOGAR parcialmente as compensações declaradas nas DCOMP de fls. 6/25, no limite do crédito ora reconhecido;*

*c) NÃO HOMOLOGAR as compensações declaradas nas DCOMP de fls. 6/25, em relação aos valores que excederam o crédito reconhecido; e*

*d) INDEFERIR o pedido de restituição do saldo de crédito de saldo negativo da CSLL, relativo ao ano-calendário 2016, formulado no bojo do PER 27267.35252.140219.1.2.03-9667)*

3. Cientificada da decisão em 12/06/2020 (fls.101), a contribuinte apresentou defesa em 10/07/2020 (fls. 104) alegando, em síntese, que

- O crédito postulado no pedido de restituição, objeto do despacho decisório em análise (saldo negativo de CSLL), origina-se da retificação dos registros fiscais (ECF) da manifestante para exclusão de incentivos fiscais de ICMS (subvenções para investimento) da base de cálculo dos referidos tributos.
- Contudo, para a administração tributária, segundo entendimento consignado no despacho decisório em análise, o direito creditório careceria de amparo por descumprir parte das exigências legais.
- Acontece que a exegese defendida no despacho decisório merece ser rechaçada.
- Afirmou que o posicionamento firmado pela administração tributária foi precipitado, por tecer o recorte de sua análise exclusivamente à Escrituração Contábil Digital (ECD) e do ano de 2018.
- Conforme anotado na introdução da abordagem feita pela própria administração no despacho decisório, a identificação do direito creditório postulado ocorreu depois de promover retificações na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), o que veio a acontecer apenas em 2019, e motivou a promover o pedido de restituição.
- Consequentemente, a ECD adequada para identificação da reserva em questão é a do ano-calendário 2019, cujo prazo para transmissão fora prorrogado até 31/07/2020, por força do disposto no art. 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1950, de 12/05/2020.
- “No caso da manifestante, a obrigação tributária de caráter acessório fora cumprida em fevereiro/dezembro de 2019, como evidencia o recibo colacionado abaixo, onde é possível comprovar que a constituição da reserva de incentivos fiscais aconteceu na referida época (Doc\_comprobatorios0001), da integralidade das subvenções para investimento reconhecidas em 2016 no montante de R\$ 7.042.749,40”

(...)

- Ao indeferir liminarmente o crédito postulado pela manifestante sob a suposição de que não houvera a constituição da reserva de incentivos fiscais, sem promover a intimação da manifestante para comprovar a devida contabilização, a administração incorreu na ilegalidade de deixar de promover a devida instrução processual, em contrariedade ao art. 28 do Decreto nº 7.574/2011.
- A manifestante apresentou então suas considerações a respeito da lei nº 12.973/2014 e das alterações legislativas advindas da Lei Complementar nº 160/2017, bem como do entendimento da defesa sobre a retroatividade da norma, em relação aos incentivos concedidos pelos Estados, anteriormente a

entrada em vigor da citada Lei Complementar, conforme se extrai de trechos da peça defensiva, abaixo reproduzidos:

*2. Outrossim, as alterações legislativas promovidas pela Lei nº 12.973/2014, pouco refletiram na seara tributária, já que o novel diploma teve apenas o condão de adequar o ordenamento às novas normas e critérios contábeis adotados, à vista da manutenção dos impactos tributários antes verificados.*

*O tratamento tributário das subvenções para investimento já era disciplinado pelo DL nº 1.598/1977, em seu art. 38, parágrafo 2º, cuja interpretação da administração tributária restou vertida em linguagem competente no Parecer Normativo CST nº 112/1978 (DOU de 11/01/1979), o qual exprimia três características necessárias para que o incentivo fosse considerado subvenção para investimento, a saber:*

- a) Intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;*
- b) A efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e*
- c) O beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.*

...

*3. Nesse diapasão, a superveniência da Lei Complementar nº 160/2017, teve como propósito dar cabo à denominada guerra fiscal do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), estabelecendo as regras para convalidação dos incentivos fiscais concedidos à revelia do CONFAZ*

...

*O advento da norma em questão motivou a manifestante a promover as revisões necessárias no sentido de dar o adequado tratamento contábil aos incentivos de ICMS, já que a principal característica para serem considerados subvenção para investimento há muito era por ela observada, qual seja, a aplicação dos recursos na expansão da atividade econômica, isso é, não distribuí-los aos sócios.*

*Essa alteração legislativa promovida na Lei nº 12.973/2014 pouco impacta na postulação creditória da impugnante, haja vista que, independente dessa dicção legal, ela já observava a disciplina do tema prescrita no ordenamento jurídico, isso é, os incentivos fiscais de ICMS no caso concreto já observavam o disposto no art. 38, § 2º, do Decreto Lei nº 1.598/77, o que assegura tê-los enquadrados como subvenção para investimento.*

*Além disso, é inegável o cunho iminentemente interpretativo da norma insculpida no art. 30, § 4º, da Lei nº 12.973/2014, ao considerar*

*expressamente, isso é, reconhecer que os incentivos fiscais de ICMS são, para todos os efeitos, subvenção para investimento. Fato que obriga a observância do art. 106, I, do CTN, que estabelece expressamente a retroatividade norma com tal caráter, confira-se:*

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*Ratifica essa vertente defendida pela manifestante – de que a modificação promovida pela LC nº 160/2017 ao art. 30, da Lei nº 12.973/2014, diz respeito à norma interpretativa e retroativa – o fato de o também introduzido § 5º prescrever expressamente que “o disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados” Com efeito, a norma jurídica prescrita no art. 30, § 4º, da Lei nº 12.973/2014, introduzido pela LC nº 160/2017, aplica-se perfeitamente ao direito creditório postulado pela manifestante.*

*4. Em arremate, é fundamental trazer à tona o disposto no art. 10, da LC nº 160/2017, do qual quiçá olvidou-se, com a merecida vênia, a administração tributária quando do despacho decisório que indeferiu o direito creditório postulado pela manifestante. Vejamos:*

...

*Resta claro o caráter retroativo da norma a todos os incentivos fiscais concedidos pelos Estados antes da lei complementar em questão, exigindo-se apenas a observância do art. 3º, do diploma, de incumbência dos próprios Estados, e concerne exclusivamente em tornar pública a relação de benefícios concedidos até então.*

- Citou a Solução de Consulta COSIT nº 11, de 04/03/2020 que militaria na vertente defendida pela manifestante.
- Apresentou jurisprudência do egrégio CARF, com destaque à data de publicação e ao ano-calendário versado nos julgados, que revela o inquestionável caráter retroativo da norma:

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

*Ano-calendário: 2012, 2013, 2014*

*SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE.*

*A Lei Complementar nº 160/2017 tem aplicação aos processos administrativos e judiciais não definitivamente julgados. Em seu art.*

*9º, determina que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros*

*requisitos ou condições não previstas neste artigo. Estando o Auto de Infração fundamentado tão somente na tese de que os benefícios recebidos pela Contribuinte do Governo do Estado do Paraná teriam a natureza de subvenção para custeio e, cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº 160/2017, mormente em seus arts. 3º e 10, deve ser dado provimento ao recurso voluntário. (PAF nº 10980.723869/2016-69, Acórdão nº 1401-003.874, Relator Luiz Augusto De Souza Goncalves, DOU de 07/01/2020).*

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

*Ano-calendário: 2004, 2005, 2006*

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

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

*Com a promulgação e vigência da Lei Complementar nº 160, de 2017, que inseriu os §§ 4º e 5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, definiu - se legislativamente que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal serão considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos e que tal entendimento se aplica inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, cabendo ao ente federativo, na forma prevista no Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017 providenciar a publicação, registro e depósito do incentivo perante o CONFAZ.*

*Atendida pelo Estado da Bahia tal exigência, tendo a contribuinte feitos seus registros contábeis consoante previsto no caput do artigo 30, da Lei nº 12.973/2014 e considerando a desnecessidade de atendimento a quaisquer outros requisitos legais para o reconhecimento da subvenção para investimento além dos enumerados no dispositivo acima referido, esta se consolida e, por isso, fica ao largo da tributação do IRPJ.*

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

*A exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos existentes em relação ao IRPJ. (PAF nº 13502.000247/2009-63, Acórdão nº 1401-004.068, Relatora Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, DOU de 05/02/2020)*

- Por todo o exposto, requereu que se julgue totalmente procedente esta manifestação de inconformidade, para reformar o despacho decisório combatido, afastar o entendimento defendido pela administração tributária e reconhecer o

direito creditório postulado pela manifestante em sua integralidade, ante a evidente adequação da pretensão ao ordenamento vigente.

Sobreveio a decisão da DRJ de onde destacamos os principais excertos que são relevantes para a análise do presente Recurso Voluntário (com grifos nossos):

(...)

5. No primeiro ponto analisado da peça defensiva, a defesa se manifestou, em linhas gerais, sobre a adequação dos procedimentos adotados pela contribuinte na aplicação dos recursos na expansão da atividade econômica e na obtenção dos incentivos de ICMS, da sua caracterização como subvenção de investimentos, previstos na Lei nº 12.973/2014 e Lei Complementar nº 160/2017 e, também, argumentou sobre o caráter retroativo dos benefícios previstos nas citadas leis.

6. Cabe ressaltar, que na presente análise, a autoridade tributária não adentrou no caráter meritório dos incentivos de ICMS recebidos pela contribuinte, nem na caracterização como subvenção de investimento dos incentivos de ICMS declarados em ECF, bem como, também, não houve qualquer problema de retroatividade de benefícios fiscais previstos na Lei nº 12.973/2014 e Lei Complementar nº 160/2017. Como visto, a fundamentação da fiscalização para glosa de parte dos créditos reivindicados pela manifestante, teve um caráter mais direto e se pautou no não atendimento de constituição de reserva de incentivos fiscais, previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

(...)

8. Com relação à não constituição de reserva de incentivos fiscais, a manifestante argumentou que teria ocorrido ilegalidade no procedimento fiscal, pois a autoridade fiscal não teria intimado a manifestante para comprovar a devida contabilização, em contrariedade ao artigo 28 do decreto nº 7.574/2011. Alegou ainda que a ECD adequada para identificação da reserva em questão seria a escrituração do ano calendário de 2019, na qual a manifestante teria constituído a reserva de incentivos fiscais.

(...)

10. Nesse cenário, a Receita Federal do Brasil normatizou a questão através da IN RFB nº 1.700/2017, assim estabelecia:

*Art. 40. Ressalvado o disposto no inciso I do parágrafo único do art. 36, não integram as bases de cálculo de que tratam os arts. 33, 34 e 39:*

*[...]*

*IX - as receitas de subvenções para investimento de que trata o art. 198 e as receitas relativas a prêmios na emissão de debêntures de que trata o art. 199, desde que os registros nas respectivas reservas de lucros sejam efetuados até 31 de dezembro do ano em curso, salvo nos casos de apuração de prejuízo previstos no § 3º do art. 198 e no § 3º do art. 199.*

[...]

Art. 198. 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, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, **não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual somente poderá ser utilizada para:**

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal; ou II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

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

...

§ 4º No caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.

§ 5º O valor que constituir exclusão na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, em decorrência do disposto no caput, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas neste artigo.

[...]

§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, **são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo.**

(grifos e negritos meus)

11. Da leitura dos dispositivos acima reproduzidos, fica bastante claro que os incentivos de ICMS, que a princípio teriam sido apurados pela manifestante na aplicação dos recursos na expansão da atividade econômica, se enquadrariam na condição de Subvenção de Investimentos e, nesta condição, as receitas decorrentes deste benefício não seriam computadas na apuração do Lucro Real, desde que fossem registradas como Reserva de Lucros (Reserva de Incentivos

Fiscais), até o dia 31 de dezembro do ano em curso. Não atendida esta condição, os recursos do benefício deveriam ser tributados.

12. Ao analisarmos o procedimento de auditoria fiscal, constata-se que a autoridade tributária, tendo em vista a necessidade de comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário reivindicado, executou um amplo trabalho investigativo, com análise minuciosa de toda a contabilidade (ECD) da contribuinte e, com isto, constatou que a manifestante não constituiu reserva de incentivos fiscais das receitas registradas como Subvenção para Investimentos e, assim, não atendeu o que determinava o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, conforme consta do relato fiscal, abaixo reproduzido(folhas 94):

(...)

14. Com a apresentação da manifestação de inconformidade, a defesa pôde exercer o seu pleno direito ao contraditório e à ampla defesa e ofereceu seus argumentos e sua documentação comprobatória, que serão analisados neste voto.

15. Diante dos fatos, entendo que não há razão na argumentação da defesa que a eventual falta de intimação, que a autoridade fiscal considerou desnecessária, tenha representado qualquer prejuízo à manifestante, portanto, considero descabida a alegação de que o presente procedimento tenha incorrido em ilegalidade ou que tenha se oposto ao que determina o artigo 28 do decreto nº 7.574/2011.

16. Com relação à alegação da defesa de que a ECD do ano calendário de 2019, na qual a manifestante teria constituído a reserva de incentivos fiscais, seria a mais adequada para verificação da reserva em questão, considero que tal entendimento não é correto e, portanto, não pode ser acatado

17. De início, é importante registrar que a contribuinte apurou lucro contábil positivo no ano-calendários 2013 (R\$ 7.179 mil); ano calendário 2014 (R\$ 5.425 mil); ano calendário 2015 (R\$ 2.707 mil); ano calendário 2016 (R\$ 4.944 mil) e ano calendário 2017 (R\$ 7.587 mil).

**18. Da leitura dos dispositivos acima transcritos, já ficou bastante claro que para exclusão das receitas das subvenções de investimentos na apuração do lucro real, deve-se constituir uma reserva de incentivos fiscais com as receitas dos benefícios obtidos e esta reserva, necessariamente, deve ser constituída até o dia 31 de dezembro do ano em curso. Fato que não ocorreu na presente análise.**

Irresignada, a Recorrente interpôs a sua peça recursal, alegando, em preliminar: “A NULIDADE DO ACÓRDÃO DE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE POR FUNDAR-SE EM RAZÕES NOVAS DIVERSAS DAS CONSIGNADAS NO DESPACHO DECISÓRIO – VIOLAÇÃO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA”

Alega que a DRJ/08 teria se fundado em razões novas diversas das consignadas no Despacho Decisório. No Despacho Decisório aquela autoridade teria analisado apenas a ECD de

2018, e, por isso, não teria localizado a constituição da reserva de subvenção referente ao ano-calendário de 2016, ao passo que *“momento algum a autoridade fiscal apontou que registrar os valores atinentes à linha 106. (-) Doações e Subvenções para Investimento da ECF, relativos ao ano-calendário 2016, na EDC de 2018 seria um problema, e que por isso a Recorrente deveria ter, necessariamente, constituído reserva de incentivos fiscais até o dia 31 de dezembro do ano do benefício”*... *“Ou seja, está a clara a inovação do acórdão da 8ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, que ao fundamentar a manutenção do indeferimento do crédito, destoa do motivo inicialmente apontado pela autoridade fiscal no Despacho Decisório”*.

Segundo a Recorrente:

*...o prejuízo à Recorrente é manifesto, ante a negativa de reconhecimento do seu direito creditório, que fora apreciado pela DRJ 08 por motivo diverso do apontado inicialmente pela autoridade fiscal e em devoção a formalidades que ultrapassam a razoabilidade...*

Quanto ao mérito, alega, em resumo:

4.1. DA NECESSIDADE DE REFOMA DO DESPACHO DECISÓRIO E DO ACÓRDÃO RECORRIDO – DA DESNECESSIDADE DA CONSTITUIÇÃO DE RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS OCORRER ATÉ O DIA 31 DE DEZEMBRO DO ANO EM CURSO DO BENEFÍCIO – IMPOSSIBILIDADE LEGAL – VERDADE MATERIAL – RESERVA CONSTITUÍDA NA ECD DE 2019

a) *“A constituição da reserva decorrente do benefício de ICMS excluído pela Recorrente em sua apuração do IRPJ e CSLL não ocorreu dentro da “ECD – Escrituração Contábil Digital” de 2016, devido ao fato do benefício ter sido reconhecido e utilizado posteriormente a entrega da referida obrigação acessória (apenas em 2019), ou seja, a contribuinte realizou a reapuração do montante de benefícios fiscais, e posteriormente solicitou o saldo negativo advindo do valor pago a maior”*.

b) *“...o manual da ECD e a lei das s/a proíbem, de forma expressa, qualquer lançamento contábil no resultado de fatos anteriores ao exercício atual, sendo categórico ao estabelecer que tais lançamentos devem ser realizados diretamente no Patrimônio Líquido.”...* O art. 186 determina que ajustes de exercícios anteriores não podem influenciar/impactar o resultado do exercício corrente”... *“...a impossibilidade de atender a exigência aventada pela 8ª Turma da DRJ08 decorre da própria legislação...”*

c) *“Por mais que o art. 40, inciso IX, da IN RFB nº 1.700/2017 traga a orientação para que as receitas de subvenções para investimento sejam registradas nas respectivas reservas de lucros até 31 de dezembro do ano em curso, no presente caso, como a Recorrente reconheceu seu benefício fiscal apenas no ano de 2019, o dispositivo da Instrução Normativa é inaplicável, ao passo que a Recorrente fica limitada as outras disposições legais elencadas acima”*.

d) “penalizar a Recorrente de usufruir do seu direito creditório no presente caso contraria os princípios do formalismo moderado e da verdade material, os quais visam assegurar aos contribuintes a produção de provas, em detrimento do cumprimento à estrita legalidade e do formalismo restrito.”

e) “...a obrigação tributária de caráter acessório fora cumprida em fevereiro de 2019, onde é possível comprovar que a constituição da reserva de incentivos fiscais da integralidade das subvenções para investimento reconhecidas em 2016, no montante de R\$ 7.042.749,40, aconteceu na referida época, motivo pelo qual, com efeito, restou derrubada a justificativa da autoridade fiscal expressa no despacho decisório”.

4.2. DO JULGAMENTO DO TEMA 1.182 DE RECURSOS REPETITIVOS REALIZADO NO DIA 26/04/2023 PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ): REFORÇO DA TESE JURÍDICA ACOLHIDA PELA CORTE NO JULGAMENTO DOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.517.492/PR - RECONHECIMENTO DO DIREITO DA RECORRENTE A EXCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ/CSLL DE FORMA INCONDICIONAL

f) “o benefício fiscal de ICMS aproveitado pela Recorrente como subvenção para investimento é o crédito presumido nas saídas de farinha de trigo.”

**Bases legais do Crédito Presumido:** itens 24 a 27 do Anexo III do RICMS/PR (Decreto nº 6.080/2012) e itens 21 a 24 do Anexo VI do RICMS/PR (Decreto nº 7.871/2017).

**Convalidação:** itens 81 a 84 da Resolução SEFA nº 297/2018.

g) “o entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.517.492/PR, no qual acolheu a tese na linha de que os créditos presumidos de ICMS devem ser excluídos do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, **independentemente de qualquer limitação legal.**”. Os créditos presumidos de ICMS foram retirados do conceito de receita bruta operacional. Cita, nesse sentido, o RE 1.052.277 RG, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 18/08/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-191 DIVULG 28-08-2017 PUBLIC 29-08-2017e AgInt no AgInt no REsp nº 1.673.954/SC, rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em 22-06-2020 e EResp 1.517.492/PR e Repetitivo 1182 em 26/04/2023.

Ao fim, requer:

a) Decretar a nulidade do acórdão proferido pela 8ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 que julga improcedente a Manifestação de Inconformidade, pois este funda-se em razões novas diversas das consignadas no Despacho Decisório, em evidente violação ao devido processo legal e preterição do direito à ampla defesa, consoante fundamentação delineada no item “3” deste Recurso Voluntário;

b) Subsidiariamente, roga-se pelo reconhecimento integral do pedido de restituição em debate, uma vez que devidamente está comprovado que constituição de reserva de incentivos fiscais ocorreu no ano de 2019, além do fato de ser descabida a exigência da DRJ 08 de que a constituição de reserva de incentivos fiscais ocorra até o dia 31 de dezembro do ano em curso do benefício, conforme a fundamentação delineada no item “4.1” deste Recurso Voluntário;

c) Subsidiariamente, roga-se pelo reconhecimento integral do pedido de restituição em debate, uma vez que o STJ em 26/04/2023 ao julgar o Tema 1.182 de recursos repetitivos ratificou o direito a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSLL, independentemente de qualquer condição, conforme a fundamentação trazida no item “4.2” deste Recurso Voluntário.

É o relatório naquilo que entendo essencial.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**, Relator

### ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário foi interposto tempestivamente e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

### PRELIMINAR

Alega a Recorrente inovação no critério jurídico, que teria violado o devido processo legal e preterição à ampla defesa. Tal alegação está baseada no fato de, no Despacho Decisório, a autoridade de piso ter se referido a uma análise da escrituração contábil digital (ECD) do ano-calendário de 2018, apenas. A DRJ, por sua vez, teria considerado em sua análise a ECD do ano-calendário de 2019, ano no qual a Recorrente teria efetivamente registrado em conta de patrimônio líquido uma reserva de subvenção, compreendendo os efeitos do ano-calendário em análise neste feito.

Entendo que não assiste razão à Recorrente. Explico:

Cotejando o teor Despacho Decisório, a base legal sobre a qual se fundou a razão de decidir foi o art. 30, da Lei nº 12.973/2014, e de onde destacamos:

**12) A legislação *retro citada* estabelece, como condição à não computação das subvenções na determinação do lucro real, sejam estas registradas na reserva de lucros prevista no art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (reserva de incentivos fiscais), podendo ser utilizadas somente para absorção de prejuízos e aumento de capital, respeitadas as condições estabelecidas. (grifos e negrito nossos).**

13) Para o período de apuração do crédito apontado, a impetrante não computou na determinação do lucro real a quantia de R\$ 7.042.749,40, a título de doações e subvenções para investimento, não tendo constituído reserva de incentivos fiscais, conforme a Escrituração Contábil Digital (ECD). (grifos nossos)

14) No ponto, insta salientar que o § 3º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, abaixo transcrito, dispensa a constituição da referida reserva nas hipóteses em que o contribuinte tenha apurado prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais, devendo-se, por outro lado, ser constituída à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes. (grifos nossos)

Ou seja, a indicação de fls. 85, onde está anexada a folha 97 da escrituração da Reserva de Incentivos Fiscais de 2018 não foi o determinante para a decisão. Para este Conselheiro as passagens desse fato nos itens 15 e 16 do Despacho Decisórios não são a razão de decidir. A decisão tem conexão com não haver contabilização de Reserva de Incentivos Fiscais no ano-calendário em exame (2016), e não no fato de inexistir contabilização dessa mesma reserva em 2018<sup>1</sup>.

No item 17, essa assertiva fica mais clara. Vejamos:

17) Com efeito, dada a ausência de registro da exclusão da quantia de subvenções para investimento do ano-calendário 2016, resta não atendido o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, que preconiza a obrigatoriedade de constituição da reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes, razão pela qual o valor de R\$ 7.042.749,40, a título de doações e subvenções para investimento do ano-calendário 2016, não é passível de exclusão na apuração do lucro líquido do período de apuração e, por conseguinte, do e-Lalur e do e-Lacs. (grifos e negrito nossos)

De outra sorte, a DRJ, ao meu sentir, não alterou o critério jurídico. Analisou o mesmo contexto legislativo (art. 30, da Lei 12.973/14), firmando o mesmo entendimento do Despacho Decisório. Qual seja:

11. Da leitura dos dispositivos acima reproduzidos, fica bastante claro que os incentivos de ICMS, que a princípio teriam sido apurados pela manifestante na aplicação dos recursos na expansão da atividade econômica, se enquadrariam na condição de Subvenção de Investimentos e, nesta condição, as receitas decorrentes deste benefício não seriam computadas na apuração do Lucro Real, desde que fossem registradas como Reserva de Lucros (Reserva de Incentivos Fiscais), até o dia 31 de dezembro do ano em curso. Não atendida esta condição, os recursos do benefício deveriam ser tributados. (grifos nossos)

12. Ao analisarmos o procedimento de auditoria fiscal, constata-se que a autoridade tributária, tendo em vista a necessidade de comprovação da certeza e

<sup>1</sup> E mesmo sabendo-se que a Reserva de Incentivos Fiscais se encontra contabilizada em 2019 (ajustes de anos anteriores), esse detalhe não alteraria a conclusão.

liquidez do crédito tributário reivindicado, executou um amplo trabalho investigativo, com análise minuciosa de toda a contabilidade (ECD) da contribuinte e, com isto, constatou que a manifestante não constituiu reserva de incentivos fiscais das receitas registradas como Subvenção para Investimentos e, assim, não atendeu o que determinava o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, conforme consta do relato fiscal, abaixo reproduzido(folhas 94): (grifos nossos)

(...)

18. Da leitura dos dispositivos acima transcritos, já ficou bastante claro que para exclusão das receitas das subvenções de investimentos na apuração do lucro real, deve-se constituir uma reserva de incentivos fiscais com as receitas dos benefícios obtidos e esta reserva, necessariamente, deve ser constituída até o dia 31 de dezembro do ano em curso. Fato que não ocorreu na presente análise. (negrito no original e grifos nossos).

Não foi a análise da ECD do ano-calendário de 2018, no Despacho Decisório, ou da ECD de 2019, no Acórdão ora recorrido, a razão de decidir. Mas, tão somente a constatação da inexistência de contabilização da Reserva de Incentivos Fiscais em 31 de dezembro do ano em curso.

No mais, não encontrou este Conselheiros qualquer entrave à defesa da Recorrente, seja na apresentação da Impugnação, seja na sua Manifestação de Inconformidade.

A matéria em questão encontra-se bem definida. A Recorrente contabilizou a subvenção de ICMS em Reserva de Incentivos Fiscais em 2019 (como ajuste de anos anteriores), mas retificou as ECFs para excluir os valores das subvenções nos ano-calendários a que se referiam.

Com efeito, voto por afastar a preliminar de alteração de critério jurídico.

### MÉRITO

A questão central e única de mérito pode ser compreendida a partir do item 11 do Acórdão acima reproduzido, que afirma que os benefícios fiscais do ICMS da Recorrente “*se enquadrariam na condição de Subvenção de Investimentos e, nesta condição, as receitas decorrentes deste benefício não seriam computadas na apuração do Lucro Real, desde que fossem registradas como Reserva de Lucros (Reserva de Incentivos Fiscais), até o dia 31 de dezembro do ano em curso.* Não atendida esta condição, os recursos do benefício deveriam ser tributados”. (grifos nossos).

O benefício em tela se trata de crédito presumido de ICMS<sup>2</sup>, e que não contou com qualquer ressalva qualitativa ou quantitativa por parte da autoridade de piso e nem da DRJ, como

<sup>2</sup> Bases legais do Crédito Presumido: itens 24 a 27 do Anexo III do RICMS/PR (Decreto nº 6.080/2012) e itens 21 a 24 do Anexo VI do RICMS/PR (Decreto nº 7.871/2017). Convalidação: itens 81 a 84 da Resolução SEFA nº 297/2018 (conforme destacado no Recurso Voluntário).

visto alhures. Há apenas a afirmação de ser uma Subvenção para Investimento, mas cuja reserva de incentivos a ela referente não foi constituída no ano da sua exclusão no Lalur e Lacs.

Com efeito, há que se ter em mente que os benefícios de ICMS, na modalidade crédito presumido, não compõem a base de cálculo para fins do tributo em análise na esteira do EResp Nº 1.517.492/PR, que, como afirmado pelo Recorrente, vem em reforço ao Tema 1.182 do STJ (Recursos Repetitivos). Vejamos (com grifos nossos):

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.517.492 - PR (2015/0041673-7)

RELATOR : MINISTRO OG FERNANDES

REL. P/ ACÓRDÃO : MINISTRA REGINA HELENA COSTA

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL

EMBARGADO : COTRIGUAÇU COOPERATIVA CENTRAL

ADVOGADO : PAULO AUGUSTO CHEMIN E OUTRO(S) - PR019379

#### EMENTA

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

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

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

III – Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a

União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

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

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

VI – Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico 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 despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

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

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

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

A ementa do referido julgado foi bastante feliz pois indica ao leitor que a controvérsia seria a “*inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL*”. Ou seja, estamos lidando com parcelas que não compõem as bases de cálculo e não devem ser nelas inseridas. Entendeu aquela Corte que o crédito presumido de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, representando mero ingresso de caixa.

Ora, se o crédito presumido de ICMS, por sua natureza jurídica, não é receita, como poderia a Lei nº 12.973/14 estabelecer a possibilidade de uma exclusão no Lalur/Lacs somente se tais ingressos estiverem contabilizados em conta de reserva de incentivos no patrimônio líquido da empresa ao final do ano-calendário? Como se exclui um determinado montante de uma base de cálculo, se nela já nem deveria estar tal montante incluído? É claro para este Conselheiro que o STJ está a se referir a uma rubrica fora do campo de incidência tributária.

A exclusão via Lalur/Lacs é, nesse sentido, medida de reconhecimento da não incidência dos tributos sobre tais parcelas. Não há como se compreender a exigência de

contabilização à conta de patrimônio líquido, para que seja reconhecida a não incidência dos tributos. A natureza jurídica não se sujeita, nesse caso, a qualquer condição.

Adicionalmente, este Conselheiro também já se posicionou no mesmo sentido de crédito presumido de ICMS não se constituir receita tributável. Vejamos a ementa do Acórdão nº 9101-006.891, de 04 de abril de 2024, de lavra do I. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

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

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

Abaixo transcrevo excertos do voto do I. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, aqui fazendo também como minhas razões de decidir, em adição ao que já foi explicitado acima, e com o devido registro de estima:

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

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

(...)

Como se extrai o ERESP nº 1.517.492 ao discutir a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido de ICMS concedido como incentivo pelos estados, entendeu pela sua exclusão, independentemente de qualquer discussão acerca dos efeitos das disposições introduzidas LC. nº 160/2017.

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

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

Da análise desses precedentes o tribunal firmou as seguintes teses:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Voltando ao caso concreto, considerando-se que 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.

Com efeito, e considerando que o não reconhecimento do crédito tributário aqui analisado não tem em conta outras matérias, exceto a não constituição da Reserva de Incentivo Fiscal no final do ano de cada exercício, entendo que assiste razão ao Recorrente.

#### CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, voto por afastar a Preliminar, e, no mérito, DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reconhecer integralmente o pedido de restituição em debate.

*Assinado Digitalmente*

**Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**

#### **VOTO VENCEDOR**

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, redatora designada

Em que pese o bem fundamentado voto do relator, durante os debates ocorridos quando do julgamento do recurso voluntário, prevaleceu o entendimento no sentido de que a comprovação do atendimento aos requisitos contidos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 é essencial para que o crédito presumido de ICMS seja excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Como já nos manifestamos em outras oportunidades, entendemos que a Lei Complementar nº 160/2017 afastou, de forma definitiva, o requisito da sincronia contido no Parecer Normativo CST nº 112/1978. Isso porque o artigo 9º da referida norma incluiu (i) o § 4º no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, para estabelecer que os “incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos” no artigo, bem como (ii) o §5º, para

esclarecer que tal previsão se aplica, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

No entanto, mesmo após o advento da Lei Complementar nº 160/2017, persiste a necessidade de se verificar se determinada benesse referente ao ICMS consiste em subvenção para custeio ou investimento para fins de exclusão do lucro real, nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, que assim determinava:

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

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 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)

A análise isolada do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, de fato, pode induzir à conclusão de que, a partir da vigência da Lei Complementar nº 160/2017, todo e qualquer incentivo ou benefício fiscal ou financeiro-fiscal de ICMS seria considerado subvenção para investimento, de forma que o tratamento fiscal aplicável independeria da sua caracterização como subvenção para investimento ou custeio.

No entanto, os parágrafos devem ser interpretados em conjunto com a norma contida no caput e não de forma autônoma. Nesse sentido é a Lei Complementar nº 95/1998, que versa sobre as regras de elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, e determina, em seu art. 11, III, que, para a obtenção de ordem lógica, as disposições normativas devem “expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida” e “promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos.

Aplicando tal norma de interpretação ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, verifica-se que o §4º não contém qualquer evidência de que se trata de exceção ao *caput*, donde se extrai que sua função é complementar a norma lá contida, que, por sua vez, é discriminada nos incisos I e II. Isso significa que os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS não serão computados na determinação do lucro real desde que atendidos, dentre outros, os requisitos contidos no próprio *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, quais sejam, de que (i) a subvenção seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e (ii) a sua contabilização se dê em conta de reserva de incentivos fiscais.

Portanto, para que não seja computado na determinação do lucro real, o crédito presumido de ICMS deve atender às exigências contidas no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 – ou, no caso de períodos de apuração anteriores, na legislação que o antecedeu, isto é, nos artigos 38 do Decreto-lei nº 1.598/1977 e 18 da Lei nº 11.941/2009. E, ao contrário do que afirmou o Ilustre Relator, os Embargos de Divergência em Recurso Especial (“EREsp”) nº 1.517.492/PR, proferido em 08.11.2017 pela Primeira Seção do STJ e os Recursos Especiais nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158, objeto do Tema 1.182, julgado em 26.04.2023 pelo STJ, não afastam essas conclusões.

No que se refere ao EREsp nº 1.517.492/PR, o principal fundamento para afastar a tributação do crédito presumido de ICMS pelo IRPJ e CSLL foi a violação ao pacto federativo. No entanto, o referido julgado não vincula os julgadores do CARF, que, inclusive, não podem deixar de aplicar art. 30 da Lei nº 12.973/2014 ao fundamento de inconstitucionalidade, sob pena de violação, dentre outros, ao art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972.

Ademais, a meu ver, existe a possibilidade de o posicionamento contido no EREsp nº 1.517.492/PR ser superado pelo próprio STJ ou até pelo STF. Isso porque, em 03.10.2023, a 2ª Turma do STJ, no ARESp nº 2388499/RS, de relatoria do Min. Mauro Campbell, anulou uma decisão do TRF4, por omissão, pois concluiu ser necessário verificar o preenchimento dos requisitos do Tema 1182 em caso de crédito presumido de ICMS, isto é, aqueles contidos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 – o que indica uma possível mudança de posicionamento pela 2ª Turma

do STJ com relação ao decidido no EREsp nº 1.517.492/PR, uma vez que, caso a tributação fosse afastada em nome do pacto federativo, não se estaria a exigir o cumprimento dos requisitos legais. E, ainda, o STF decidiu pela ausência de repercussão geral da discussão relativa à inclusão de crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no Tema RG nº 957<sup>3</sup>, em 18.08.2017, ou seja, antes de o STJ decidir a matéria com base no princípio do pacto federativo, de natureza constitucional, em 08.11.2017 – o que pode resultar em uma reanálise da existência de repercussão geral pelo STF.

Com relação ao Tema 1.182, não concordo que a referida decisão “referendou” a aplicação do EREsp nº 1.517.492/PR aos casos de exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de forma que, nos presentes autos, perderia a relevância analisar o atendimento aos requisitos previstos na legislação. O Tema 1.182, a meu ver, apenas excluiu do seu âmbito de aplicação o crédito presumido de ICMS, não validando ou tornando vinculante o entendimento contido no EREsp nº 1.517.492/PR.

Aplicando tais lições ao presente caso, temos que, como a Recorrente não comprovou o registro em Reserva de Lucros (Reserva de Incentivos Fiscais) das receitas relativas ao crédito presumido de ICMS auferidas em cada ano-calendário, não foram atendidos os requisitos contidos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

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

*Assinado Digitalmente*

**Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**

---

<sup>3</sup> RE nº 1.052.277-RG/SC, j. 18.08.17.