



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13601.720087/2020-60
ACÓRDÃO	1102-001.355 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LATICÍNIOS VALE DO TAQUARI LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS EXIGIDOS PARA DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

O STJ julgou o tema 1182, resultante do análise do REsp nº 1945110/RS, afetado pelo rito dos recursos repetitivos (RISTJ – Art. 256-I e art. 1.036 do CPC), firmando a tese de que é 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.

Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

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.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1102-001.354, de 11 de junho de 2024, prolatado no julgamento do processo 13601.720088/2020-12, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (suplente convocado(a)), Fernando Beltcher da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) André Severo Chaves, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira.

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso voluntário manejado por TANGARÁ IMPORTADORA E EXPORTADORA S/A, sucessora por incorporação de LATICÍNIOS VALE DO TAQUARI LTDA., por meio do qual se pede a reforma de acórdão da DRJ, que confirmou a negativa de direito creditório referente a saldo negativo de IRPJ/CSLL, ante o não reconhecimento de subvenção para investimento de tributo estadual (ICMS) como fator redutor da base de cálculo da contribuição devida no período, fato que levou ao pagamento a maior do tributo e o respectivo PER/DCOMP objeto dos autos.

Colho do acórdão recorrido o resumo dos fatos que bem relatam o caso em análise, ao final complementado por esta relatoria:

A interessada apresentou pedido de restituição ou ressarcimento de saldo negativo de IRPJ/CSLL do [...] trimestre de [...], no valor de R\$ [...]. O suposto indébito resultaria do pagamento da contribuição por R\$ [...], enquanto o valor devido seria de R\$ [...], segundo retificado na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e na Declaração de créditos e Débitos Federais (DCTF).

O crédito pleiteado foi indeferido por auditor-fiscal da Equipe de Auditoria do Direito Creditório [...] por terem sido consideradas inadequadas as alternativas utilizadas pela contribuinte para haver o crédito. O programa PER/DCOMP não admite retificação de pedido de restituição depois de ocorrer decisão administrativa (art. 107 da Instrução Normativa RFB

1.717/17) e, além disso, o pedido formalizado reivindicava crédito de saldo negativo de IRPJ/CSLL do [...] trimestre de [...], o que nunca houve.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade contra o despacho decisório, mas não obteve êxito no seu intento. No Acórdão [...] – 1ª Turma/DRJ 10, proferido em [...], além de afastar nulidade alegada, este colegiado resolveu pela improcedência do pedido, mantendo as razões da decisão recorrida. Contudo, depreendeu que a essência do pleito da interessada era a revisão de compensações formuladas para quitação do saldo negativo de IRPJ/CSLL do [...] trimestre de [...], mediante utilização de crédito de ressarcimento de Cofins, uma vez que o débito poderia ter sido informado a maior. Nesse contexto, foi recomendado o retorno do processo à unidade de origem, a fim de que analisasse a possibilidade de revisão de ofício das compensações envolvidas e, no caso do reconhecimento da redução do débito de IRPJ/CSLL, liberação de eventuais parcelas de crédito, pertinentes aos ressarcimentos de Cofins.

Depois de intimar e obter informações da interessada, a autoridade competente da Equipe de Auditoria do Crédito Tributário [...] decidiu por não reconhecer a redução do valor da IRPJ/CSLL do [...] trimestre de [...] e manter as compensações tal como formuladas, justificando que a exclusão do valor de R\$ [...], promovida no Livro de Apuração da CSLL (LACS) da ECF, a título de “incentivos fiscais”, não teria amparo legal. O auditor-fiscal afirmou que não foi comprovado acordo com o Estado do Rio Grande do Sul para aplicação dos valores de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não recolhidos como subvenção em investimento, tendo sequer havido informação de investimento presente ou futuro, em construção, melhorias ou inovação, amparado nos respectivos aportes. Apontou irregularidades na Escrituração Contábil Digital (ECD), uma vez que parcela do valor excluído não foi lançada, sob a alegação de tratar-se de isenção, bem como por ausência de contabilização diária dos valores de ICMS reduzidos e não recolhidos, de acordo com o que determina a legislação comercial.

A contribuinte foi intimada da decisão em [...] e apresentou manifestação de inconformidade em [...]. A inconformada pede o cancelamento do despacho decisório e o deferimento do direito creditório pleiteado no pedido de restituição, com homologação de eventuais compensações vinculadas. Requer, ainda, se for necessário, a devolução do processo em diligência à DRF para regular análise dos créditos pleiteados no PER/DCOMP subjacente, bem como para que seja intimada a fim de apresentar documento/esclarecimento que se fizer essencial.

Os argumentos da recorrente constam resumidos no próprio instrumento de defesa:

a) Face às alterações promovidas pela LC nº 160/17, todos os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados e o Distrito Federal passaram a ser classificados como subvenção para investimento e passíveis de não tributação para fins de IRPJ e CSLL, sendo vedada a exigência de quaisquer outros requisitos ou condições não previstas no art. 30 da Lei nº 12.973/14.

b) A partir da publicação da LC nº 160/17, não há mais a obrigatoriedade de o contribuinte aplicar os recursos subvencionados em projetos de expansão ou ampliação de empreendimentos econômicos, para se valer da não tributação dos montantes relativos à subvenção para investimento, podendo efetuar a exclusão nas apurações de IRPJ e CSLL independentemente de demonstração da aplicação específica de tais recursos.

c) *Adotando-se uma interpretação sistemática ou mesmo teológica das alterações realizadas pelos §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12.973/14, forçoso concluir que os benefícios concedidos pelos Estados da Federação não precisam ser concedidos por meio de termo de acordo para serem tratados como subvenção para investimentos, desde que os demais requisitos, antes listados, sejam observados.*

d) *A não tributação das subvenções para investimento, para fins de IRPJ e CSLL, é extensível a todos os benefícios e incentivos de ICMS concedidos pelos Estados, nos termos do Convênio CONFAZ nº 190/17.*

e) *O entendimento exarado nos tópicos anteriores vem sendo confirmado em reiteradas decisões prolatadas pelo CARF e pelo STJ, notadamente aquelas citadas na presente defesa.*

f) *Ainda que se considere correto o entendimento adotado pelo Despacho Decisório, é evidente que não se aplicaria ao presente caso, haja vista a irretroatividade e a ilegalidade da COSIT nº 145/20, posto que i) a mudança de posicionamento da Receita Federal (em relação às COSIT nº 11/2020 e 15/2020) alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a publicação da COSIT 145 de 2020; e ii) reforma da COSIT nº 11/2020 pela COSIT nº 145/2020 carece de motivação.*

g) *A desconsideração dos benefícios fiscais em virtude de suposto equívoco na contabilização não deverá prosperar, haja vista i) não ser possível que a Administração Tributária impugne o processo de contabilização da empresa, quando realizado em observância aos padrões e normas contábeis; ii) inexistir qualquer erro que ampare a possibilidade de a empresa proceder com a retificação de sua ECD, para ajustá-la ao entendimento consignado no Despacho Decisório.*

A decisão de 1ª instância manteve a denegação do direito creditório.

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário ao CARF, onde reprisa os argumentos de sua manifestação de inconformidade e apresenta outros, que serão esclarecidos ao longo do voto.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo e preenche dos requisitos de admissibilidade para ser conhecido.

01. O caso em apreço trata de pagamento a maior da CSLL no trimestre apontado em razão de terem sido incluídos na base de cálculo da contribuição o valor de subvenção para investimento que a parte entende não integrar o lucro líquido do exercício.

02. Foi pago no período a CSLL no valor de R\$ 771.493,42, onde se incluía na base de cálculo a subvenção controvertida nos autos, tendo a recorrente identificado valor inferior a pagar por considerar ter sido equivocada sua inclusão no cálculo, razão pela qual revisou sua Escrituração Contábil Fiscal e as DCTF's relativas à competência, com reflexo no novo valor apurado no período, que gerou uma diferença de R\$ 180.412,49, ora em discussão.

03. Em primeira decisão (fls. 180/183), a DRJ houvera determinado o retorno do processo à unidade de origem para realização de despacho decisório complementar, ante *“a possibilidade de revisar de ofício os PER/DCOMP 09548.84255.150219.1.3.19-3703, 39883.09087.311018.1.3.19-0694 e 06390.52533.311018.1.3.19-3507, e, se for o caso, reduzir o valor do débito compensado da CSLL do 3º trimestre de 2018, liberando as parcelas dos créditos respectivos”*.

04. Diante do retorno, sobreveio despacho decisório que denegou os créditos (fls. 363 e seguintes), com base nos seguintes fundamentos:

12. Na Petição, fl. 4, e na Manifestação de Inconformidade, fls. 80/90, não consta nenhuma in2formação prestada pela contribuinte, referente a alteração de valor no cálculo da CSLL do 3ºtrim2018. Esses valores foram informados nas DCTF original e retificadora, e na Dcomp e no PER.

13. A contribuinte foi intimada a esclarecer a situação. Exclusão no LACS -Livro de Apuração da CSLL, da ECF, de Receitas “Doações e Subvenção para Investimentos”. Também foi solicitado possível “Termo de Acordo com Estado da Federação referente crédito de Subvenção para Investimento a partir de benefícios fiscais de ICMS”, fl. 184.

14. Na resposta, fls. 190/333, informa que não há lançamento na isenção de ICMS e que há lançamento no caso de crédito presumido de ICMS. Que adota as recomendações do CPC 07 que trata das Subvenções Governamentais para Investimentos. Informa que não possui Termo de Acordo com o Estado do RGS para usufruir Créditos de Subvenção para Investimentos. Anexou conta Razão Crédito Presumido de ICMS. Referente os cálculos, anexou planilhas com base de cálculo e resultado. Nada foi informado sobre utilização desses valores em possíveis Investimentos, apenas que pretende reduzir o IRPJ e CSLL a pagar.

Da Contabilização

15. Conforme a Lei nº 10.406, de 10/01/2002 – Código Civil – Livro II – Do Direito da Empresa - parte que trata da Escrituração dos atos da empresa.

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Art. 1.183. A escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.

Parágrafo único. É permitido o uso de código de números ou constem de livro próprio, regularmente autenticado. de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado.

Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

§1º. Admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação.

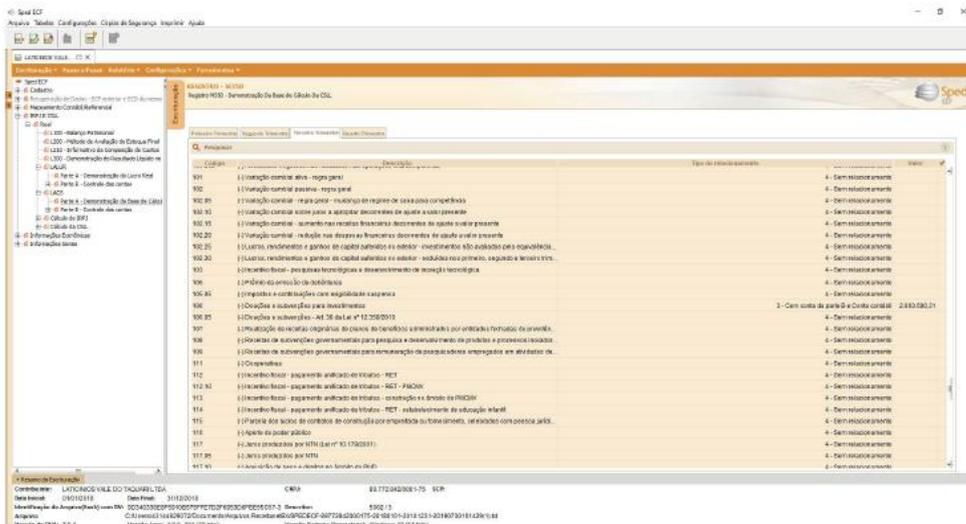
16. O CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis, entidade que reúne Abrasca, Apimec Nacional, Bovespa, Conselho Federal de Contabilidade, Fipecafi e Ibracon, com representantes do BCB, CVM, RFB e SUSEP, recomenda através do Pronunciamento Técnico Contábil CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais, de 05/11/2010, que os valores não recolhidos por benefício fiscal, como ICMS com base de cálculo reduzida, isenção, diferimento, etc. deve ser informado na Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal. CPC com base legal no art. 5º da Lei nº 11.638/07.

17. Na ECF é possível ajustar a Contabilidade Comercial com Adições e Exclussões de valores no LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real, determinados pela legislação, resultando na Contabilidade Fiscal.

18. Verificando a Escrituração Contábil Fiscal ECF do 3ºtrim2018, no Demonstrativo de Resultado Líquido no Período Fiscal, registro L300, consta registro de crédito em “Outros Créditos Fiscais Presumidos”, no valor de R\$ 2.454.178,92.

Descrição	Valor	Signo
3004.1.001.01 - Reservas das Sociedades Simples	0,00	A
3004.1.001.02 - Provisão Reservas em Exercício de Distribuição	0,00	A
3004.1.001.03 - Doações e Subvenções para Investimentos	0,00	A
3004.1.001.04 - Doações e Subvenções para Investimentos	0,00	A
3004.1.001.05 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras	0,00	A
3004.1.001.06 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.07 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.08 - Outros Créditos Fiscais Presumidos	2.454.178,92	C
3004.1.001.09 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.10 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.11 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.12 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.13 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.14 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.15 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.16 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.17 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.18 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.19 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.20 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.21 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.22 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.23 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.24 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.25 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.26 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.27 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.28 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.29 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.30 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.31 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.32 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.33 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.34 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.35 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.36 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.37 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.38 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.39 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.40 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.41 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.42 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.43 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.44 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.45 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.46 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.47 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.48 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.49 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.50 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.51 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.52 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.53 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.54 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.55 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.56 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.57 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.58 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.59 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.60 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.61 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.62 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.63 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.64 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.65 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.66 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.67 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.68 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.69 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.70 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.71 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.72 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.73 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.74 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.75 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.76 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.77 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.78 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.79 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.80 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.81 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.82 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.83 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.84 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.85 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.86 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.87 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.88 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.89 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.90 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.91 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.92 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.93 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.94 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.95 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.96 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.97 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.98 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.99 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A
3004.1.001.00 - Reservas de Retenção de Aplicações Financeiras - Reserva	0,00	A

19. No LACS Livro de Apuração da CSLL, 3trim2018, consta exclusão a título de “Doações e Subvenções para Investimentos” no valor de R\$ 2.863.690,31.



20. A contribuinte não reconheceu o crédito como Receita para Investimento, no DRL e no LACS ao excluir, lançou valor maior. Observando que esse fato não foi esclarecido na resposta a Intimação.

21. Na apresentação da informação na ECF denota a intenção apenas de usufruir vantagem fiscal, sem nenhum retorno em Investimento. Nos quadros seguintes a demonstração dos efeitos da exclusão de crédito a título de Subvenção para Investimentos e também cálculo sem a exclusão. O valor de CSLL recalculado é maior que o registro em ECF e DCTF.

LACS 3º trimestre de 2018			
Lucro Antes CSLL		3.234.504,73	
Adição		9.090.443,24	
Exclusão	Subv. Invest.		2.863.690,31
	Outros		79.020,62
	Total		2.942.710,93
Base de Cálculo Antes			9.382.237,04
Comp. Prej. Anter.			2.814.671,11
Base de Cálculo CSLL			6.567.565,93

LACS 3º trimestre de 2018 COM EXCLUSÃO DE SUBVENÇÕES			
Lucro Antes CSLL		3.234.504,73	
Adição		9.090.443,24	
Exclusão	Subv. Invest.		,00
	Outros		79.020,62
	Total		79.020,62
Base de Cálculo Antes			12.245.927,35
Comp. Prej. Anter.			2.814.671,11
Base de Cálculo CSLL			9.431.256,24

Recálculo CSLL 3º trim de 2018 APÓS EXCLUSÃO DE SUBVENÇÕES			
9.431.256,24		848.813,06	9,00%

DOCUMENTO VALIDADO

22. **Da Necessidade de Termo de Acordo** com o Estado da Federação concedente do Incentivo Fiscal como Subvenção para Investimento a partir da redução de ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

23. Houve revogação dos incisos do art. 443 do RIR/99 pelo art. 10 da Lei nº 11.638, de 28.12.2007, e no art. 2º diz que poderá ser destinado a Reserva de Incentivos Fiscais, parcela do Lucro Líquido decorrente de Subvenções governamentais, acrescentando o art. 195-A a Lei 6.404, de 15.12.76,

(...)

24. As Subvenções para Investimento no art. 523 do Decreto nº 9.580 – RIR/2018 - Regulamento do Imposto sobre a Renda.

(...)

26. Conforme Lei nº 12.973/14 quando concedido benefício na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal permanece a exigência de cumprimento dos requisitos do caput do artigo 30: Estímulo pelo Estado em implantar ou expandir empreendimentos; Registro dos créditos concedidos em Reserva de Lucros.

27. Na Constituição Federal os benefícios fiscais estaduais, especificamente o ICMS são regulados conforme:

(...)

28. A Lei Complementar nº 160/17 estabeleceu a aplicação das regras dos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/14, aos benefícios anteriormente concedidos, em desacordo com o art. 155 da CF, desde que atendidas exigências de Registro e Depósito de novo Convênio entre os Estados, nos termos dos art. 10 e 3º.

29. Com base nessas exigências, foi editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ o Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017, que estabelece procedimentos para reconhecimento dos benefícios fiscais.

(...)

30. Conforme anotado nos itens anteriores, a contribuinte registrou na ECF resultado de CSLL com exclusão de Receitas no LACS – Livro de Apuração da CSLL, sem amparo legal pois não apresentou nenhum Termo de Acordo com o Estado do Rio Grande do Sul, para aplicação em Investimento dos valores de ICMS não recolhidos. Parte do valor excluído não foi lançado na ECD nem na ECF, pois informou ser isenção. Não satisfeitos os requisitos para alterar o resultado da CSLL no 3trim2018, mantendo o resultado informado na DCTF de setembro de 2018, primeira retificadora.

31. A conclusão tem base nas informações prestadas pela contribuinte em sua declaração ECF – Escrituração Contábil Fiscal, DCTF Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais, Declarações de Compensação e fica reservado a Fazenda Nacional, no interesse da fiscalização, a verificação posterior da exatidão da escrituração contábil e fiscal da pessoa jurídica.

(...)

DECISÃO

37. De acordo com o art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002; com o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25.10.1966; Portaria RFB nº 1.453, de 29.09.2016; com a Portaria MF nº 430, de 09.10.2017 e o art. 286, inc. I do Regimento da SRFB, indefiro o pedido de restituição de CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, parcial, requerido por Laticínios Vale do Taquari Ltda., CNPJ nº 89.772.842/0001-75, alegada redução do valor referente 3º trimestre de 2018, no valor de R\$ 180.412,49 por inexistência de crédito, conforme o Relatório e Fundamentação, itens 1 a 36, e ECF Escrituração Contábil Fiscal, elaborada em desacordo com a Legislação Fiscal, cujo suporte para exclusão de valor no LACS seria a contabilização do ICMS reduzido e não recolhido ao Estado da Federação, na ECD Escrituração Contábil Digital, registro que deveria ter sido contabilizado diariamente conforme determina a Legislação Comercial, e pela não comprovação de Termo de Acordo com o Estado da Federação concedente do Incentivo Fiscal como Subvenção para Investimento a partir da redução de ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, não houve informação de Investimento presente ou futuro, com base nos valores Não recolhidos de ICMS, em Construção, Melhorias ou Inovação, com pretensão apenas de resultado contábil. Mantendo os processos que homologaram as compensações do débito da CSLL do 3º trimestre de 2018, no valor de R\$ 771.493,42.

05. No recurso voluntário, a contribuinte informa a existência de Termo de Acordo com Estado do Rio Grande do Sul, gozando de benefício fiscal de subvenção de ICMS para investimento. Alega que *“todos os incentivos fiscais de ICMS usufruídos pela empresa foram devidamente depositados no CONFAZ pelo Estado do Rio Grande do Sul (Certificado de Registro e Depósito – SE/CONFAZ Nº 2/2018) (Doc. 01), por meio do Decreto nº 53.898/18 e suas alterações realizadas pelo Decreto nº 53.951/18 (Doc. 02) e pelo Decreto 53.964/18 (Doc. 03), cumprindo, portanto, com todos os requisitos exigidos pela Lei Complementar 160/2017 e Convênio ICMS 190/2017 (Doc. 04)”*.

06. Após fazer considerações sobre a legislação estadual que trata do assunto, conclui que o despacho decisório estaria equivocado ao não considerar os benefícios fiscais como subvenção para investimento, ressaltando que *“os benefícios fiscais concedidos mediante convênios celebrados entre os Estados e o Distrito Federal foram devidamente internalizados pelo Estado do Rio Grande do Sul. Por se tratar de convênios já celebrados e publicados no âmbito do próprio CONFAZ, isto é, já tendo sido atendidos todos os requisitos de constitucionalidade, não há que se falar na necessidade de depósito ou registro no referido órgão. Ademais, cumpre ressaltar que, em relação aos benefícios que não foram concedidos mediante convênio, houve o devido registro/depósito no CONFAZ, conforme se comprova pelo Certificado de Registro e Depósito – SE/CONFAZ Nº 2/2018 e pelo Decreto nº 53.951/18 e Decreto nº 53.964/18 (Doc. 02 e Doc. 03), por meio do qual foi publicada a relação dos atos normativos depositados na Secretaria Executiva do CONFAZ”*.

07. Em razão dessa conclusão, a recorrente traça arrazoado sobre conceito de subvenção de acordo com o ordenamento jurídico e com base

em jurisprudência do STJ e do CARF, aduzindo em consequência “*que a natureza jurídica das subvenções conferidas pelos Estados e pelo Distrito Federal a título de ICMS, independentemente de sua forma, deverão ser consideradas não tributáveis para fins de determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL*”.

08. Importa esclarecer que todo o debate sobre a dedutibilidade das subvenções para investimento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL foram resolvidos por recente decisão do STJ, quando do julgamento do REsp nº 1945110/RS, afetado ao rito dos recursos repetitivos (RISTJ – Art. 256-I e art. 1.036 do CPC), do qual resultou o TEMA 1182-STJ, que firmou a seguinte tese:

TEMA 1182-STJ

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.

09. O referido julgamento tem efeito de repercussão geral e afeta todos os julgamentos de CARF. A fim de dar cumprimento ao art. 99 do RICARF, transcreve-se a ementa do referido REsp nº 1945110/RS, do qual resultou o tema acima mencionado:

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

EXTRA PETITA PREJUDICADO. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL CONHECIDO EM PARTE E, NESSA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO. DETERMINAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DOS AUTOS À ORIGEM.

1. Da limitação da tese proposta: Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros.

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

8. Teses a serem submetidas ao Colegiado:

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

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

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

9. Análise do caso concreto: Na hipótese dos autos, o recurso especial da Fazenda Nacional indica violação aos seguintes dispositivos legais: arts. 141, 320, 373 e 434, 489, §1º, V, e 1022, do CPC/2015; aos arts. 1º, 6º, 14, § 1º, da Lei nº 12.016/2009; ao art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77; aos arts. 44, 108, § 2º, e 111, II, do CTN; aos arts. 2º e 26 da Lei nº 8.981/95; ao art. 1º da Lei nº 9.316/96; aos arts. 1º e 28 da Lei nº 9.430/96; ao art. 30 da Lei nº 12.973/14, com a redação dada pela LC 160/17, e ao art. 10 da Lei Complementar nº 160/17. Além da ocorrência de omissão no julgamento dos embargos de declaração pelo TRF4, no mérito recursal a Fazenda Nacional sustenta: (a) inexistência de prova documental pré-constituída; (b) existência de decisão extra petita; (c) que é impossível a exclusão dos demais

benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por inaplicabilidade do EREsp 1517492/PR, sendo necessário o cumprimento das exigências legais para fins de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. No caso concreto, de início, afasta-se as alegações de omissão e obscuridade do acórdão proferido na origem pelo TRF4. Quanto ao mérito, o recurso especial não merece conhecimento quanto à alegada violação aos artigos 1º e 6º da Lei nº 12.016/2009 c/c arts. 320, 373 e 434 do Código de Processo Civil, pela incidência da Súmula 7/STJ. No que diz respeito à exclusão dos benefícios fiscais relativos ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dou provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, para permitir a pretendida exclusão desde que atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), com exceção do benefício fiscal do crédito presumido (ao qual se aplica o entendimento da Primeira Seção firmado no ERESP 1.517.492/PR). Na hipótese, devem os autos retornarem para a Corte de Origem a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não seja o crédito presumido, dentro dos limites cognitivos que a demanda judicial comporte (mandado de segurança).

10. Dispositivo: Recurso especial da Fazenda Nacional parcialmente conhecido e, nessa extensão, parcialmente provido.

Acórdão sujeito ao regime previsto no artigo 1.036 e seguintes do CPC/2015.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso e, nesta parte, dar-lhe parcial provimento para determinar o retorno dos autos à origem, a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não seja o crédito presumido, dentro dos limites cognitivos que a demanda judicial comporte (mandado de segurança), nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada a seguinte tese repetitiva para o Tema 1.182/STJ:

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.

Os Srs. Ministros Assusete Magalhães, Regina Helena Costa (com a ressalva de posicionamento pessoal), Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Francisco Falcão, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com o Sr. Ministro Relator. Brasília, 26 de abril de 2023. Ministro Benedito Gonçalves Relator

10. Vê-se que a tese firmada pelo STJ, com repercussão geral, determina os parâmetros necessários à análise do presente caso.

11. Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça determinou que todos os benefícios fiscais concedidos aos contribuintes de ICMS devem compor a base de cálculo do IRPJ e CSLL. Essa é a regra geral.

12. Não obstante, **o STJ permite a exclusão do benefício da base de cálculo do IRPJ e CSLL “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”**.

13. Portanto, há de se investigar se a recorrente cumpriu os requisitos citados, relacionados, cujas legislações assim dispõem:

Lei Complementar 160/2017

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

Lei nº 12.973/2014 (à época vigente)

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.

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

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

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

14. Diante da decisão vinculante do STJ, **é plenamente possível considerar dedutíveis as subvenções para investimento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mas os requisitos legais do art. 30 devem necessariamente ser observados.** O próprio § 4º do art. 30 acima transcrito exige o cumprimento das condições citadas no dispositivo, portanto, só é dedutível aquilo que passar pelo crivo de compatibilidade com os requisitos impostos pelo normativo.

15. A recorrente justifica ter realizado o ajuste de redução do valor subvencionado diretamente nas notas fiscais emitidas, quando destacou o ICMS com base no seu “valor líquido”, ou seja, o valor bruto reduzido com o percentual de subvenção a que fazia jus. Em suas próprias palavras, “conforme esclarecido na resposta à intimação fiscal e na Manifestação de Inconformidade, em 2018, a Recorrente usufruiu dos benefícios fiscais concedidos por meio de isenções e créditos presumidos, sendo que, **para as operações com isenção, o ICMS destacado nas notas fiscais de saída foi “o valor líquido”, ou seja, o valor do ICMS deduzido do montante subvencionado**”.

16. Acredita que isso é suficiente para realizar a adequada contabilização dos haveres, porém, tal procedimento descumpre frontalmente os dispositivos do art. 30 da Lei 12.973/2014 (que é condição imposta pelo normativo e expressamente exigido pelo julgamento com repercussão geral do STJ acima transcrito), que exige sua escrituração e registro em reserva de lucros, seguindo as demais exigências.

17. A contribuinte foi intimada pela administração tributária a apresentar a regularidade de sua escrituração, como se vê do termo de intimação EQAUD/RS nº 1500/2021 (fls. 184), nos seguintes termos:

Na forma das disposições constantes do art. 23 do Decreto 70.235, de 06.03.1972, e dos arts. 971, 972 e 1.037 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto n.º 9.580, de 22.11.2018, referente lançamento de valores com o título Subvenção para Investimentos, na ECF Escrituração Contábil Fiscal, INTIMA-SE O CONTRIBUINTE:

1. Comprovar exclusão no LALUR – Receitas de Subvenção para Investimentos, com indicação das contas na ECD -Escrituração Contábil Digital e na ECF, lançamentos de débito e crédito, referente o terceiro e quarto trimestre de 2018.

2. Indicar onde foram efetuados os lançamentos diários ou por totais de um mês, em conta tipo, Subvenção para Investimentos - Outras Receitas Operacionais, na ECF referente o terceiro e quarto trimestre de 2018.

3. Se não houve lançamento diário, indicar a base legal na legislação federal, para inserção de valor, por total trimestral na contabilidade da empresa. Ou se não houve lançamento, justificar com base na legislação.

4. Cópia de Termo de Acordo firmado entre a contribuinte e os Governos do Estado, referente Crédito de Subvenção para Investimentos a partir de benefícios fiscais de ICMS.

5. Informar como foram executados os cálculos referentes Crédito de Subvenção para Investimentos.

18. À referida intimação, a interessada apresentou resposta de fls. 190/202, onde não se veem os registros das receitas de subvenção para investimento, mas a mesma explicação trazida no recurso voluntário, tratando apenas das notas fiscais em “valores líquidos”, ou seja, já com o valor subvencionado reduzindo o ICMS destacado nas notas fiscais.

19. **Na prática, nada foi escriturado em relação ao montante objeto da subvenção**, inexistindo espelhamento de tal omissão dos valores subvencionados na reserva de lucros, descumprindo o dispositivo legal supratranscrito e a decisão com repercussão geral do STJ.

20. Note-se que o despacho decisório objetivamente indica o erro contábil perpetrado pela contribuinte ao informar que, “(14.) Na resposta, fls. 190/333, **informa que não há lançamento na isenção de ICMS** e que há

lançamento no caso de crédito presumido de ICMS. Que adota as recomendações do CPC 07 que trata das Subvenções Governamentais para Investimentos. Informa que não possui Termo de Acordo com o Estado do RGS para usufruir Créditos de Subvenção para Investimentos. Anexou conta Razão Crédito Presumido de ICMS. Referente os cálculos, anexou planilhas com base de cálculo e resultado. **Nada foi informado sobre utilização desses valores em possíveis Investimentos, apenas que pretende reduzir o IRPJ e CSLL a pagar**” (grifou-se).

21. E, não bastasse isso, anota que os registros da Escrituração Contábil Fiscal e do LACS revelam que “(20.) A contribuinte não reconheceu o crédito como Receita para Investimento, no DRL e no LACS ao excluir, lançou valor maior. Observando que esse fato não foi esclarecido na resposta a Intimação”, com a seguinte conclusão para denegar o crédito ao final do despacho decisório (grifou-se):

DECISÃO

37. De acordo com o art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002; com o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25.10.1966; Portaria RFB nº 1.453, de 29.09.2016; com a Portaria MF nº 430, de 09.10.2017 e o art. 286, inc. I do Regimento da SRFB, Indefiro o pedido de restituição de CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, parcial, requerido por Laticínios Vale do Taquari Ltda., CNPJ nº 89.772.842/0001-75, alegada redução do valor referente 3º trimestre de 2018, no valor de R\$ 180.412,49 por inexistência de crédito, conforme o Relatório e Fundamentação, itens 1 a 36, e **ECF Escrituração Contábil Fiscal, elaborada em desacordo com a Legislação Fiscal, cujo suporte para exclusão de valor no LACS seria a contabilização do ICMS reduzido e não recolhido ao Estado da Federação, na ECD Escrituração Contábil Digital, registro que deveria ter sido contabilizado diariamente conforme determina a Legislação Comercial**, e pela não comprovação de Termo de Acordo com o Estado da Federação concedente do Incentivo Fiscal como Subvenção para Investimento a partir da redução de ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, não houve informação de Investimento presente ou futuro, com base nos valores Não recolhidos de ICMS, em Construção, Melhorias ou Inovação, com pretensão apenas de resultado contábil. Mantendo os processos que homologaram as compensações do débito da CSLL do 3º trimestre de 2018, no valor de R\$ 771.493,42.

22. De fato, o equívoco operacional de natureza contábil perpetrada pela contribuinte não revela em sua escrituração os montantes subvencionados. Inexistindo tais registros, jamais seria possível correlacionar adequadamente o montante na reserva de lucros da companhia. A redução do ICMS destacado em notas fiscais não é minimamente suficiente à comprovação dos requisitos legais.

23. Quanto à necessidade de apresentação de termo de acordo com governo estadual, as explicações trazidas no recurso voluntário convencem

essa Relatoria de que os mesmos foram registrados e depositados perante o CONFAZ, sendo desnecessária a apresentação do referido instrumento. Os quadros normativos apresentados às fls. 634/636 apontam para a regularidade dos Decretos estaduais, tendo razão a contribuinte ao anotar que *“todos os incentivos fiscais de ICMS usufruídos pela empresa foram devidamente depositados no CONFAZ pelo Estado do Rio Grande do Sul (Certificado de Registro e Depósito – SE/CONFAZ Nº 2/2018), por meio do Decreto nº 53.898/18 e suas alterações realizadas pelo Decreto nº 53.951/18 e pelo Decreto 53.954/18, cumprindo, portanto, com todos os requisitos exigidos pela Lei Complementar 160/2017 e Convênio ICMS 190/2017”*.

24. Contudo, a parte esbarra na exigência do item anteriormente analisado, cujas obrigações não cumpriu no tocante à correta escrituração para fins de gozo da dedução reclamada.

25. Quanto às inúmeras soluções interpretativas da COSIT trazidas no recurso voluntário, entendo que a solução vinculante do STJ resolve os entendimentos anteriormente prolatados pela administração tributária, de forma que, para a solução do presente caso, a posição do Tribunal deve ser obrigatoriamente seguida.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente Redator