



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720128/2024-22
ACÓRDÃO	1401-007.691 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CIMOAGRO-COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO AGROPECUÁRIA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2020, 2021, 2022

BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO E ISENÇÃO. NÃO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. TEMA 1.182/STJ.

Extrai-se do item 1 do Tema 1.182/STJ 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)”. Assim, a decisão judicial estabelece que os benefícios fiscais de isenção/redução/etc não são passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; a exceção se configura no caso em que forem atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n.160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014).

O item 1 do Tema 1.182/STJ também estabelece que os benefícios fiscais de isenção/redução/etc são passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL tão somente quando forem instituídos com o intuito de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e quando registrados em reservas de lucros (atendidas as restrições contidas no próprio dispositivo legal). Tal conclusão apenas reforça o entendimento de que benefícios concedidos de forma geral e objetiva, como é o caso dos autos, não podem ser considerados como subvenção (muito menos de investimento), não podendo, portanto, serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Recurso Voluntário improvido.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2020, 2021, 2022

TRIBUTOS REFLEXOS.

O decidido em relação ao IRPJ deve ser adotado, no mérito, em relação à exigência da CSLL, haja vista que com ele compartilha os mesmos fundamentos de fato e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Recurso Voluntário improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin que lhe dava provimento.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte em face dos Autos de Infração, lavrados com o objetivo de constituir crédito tributário referente ao IRPJ e à CSLL reflexa, relativos aos anos-calendários de 2020 e 2022, por supostas exclusões de despesas indevidas no Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real. A multa de ofício aplicada foi de 75%.

Segundo o Relatório Fiscal, a Fiscalização entendeu que os benefícios de ICMS excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não se enquadravam como subvenção para investimento nos termos do art. 30 da Lei nº 12.934/2014, razão pela qual a dedução teria sido indevida:

“o enquadramento do benefício fiscal de ICMS como subvenção para investimento não é suficiente para permitir sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Pelo caput do art. 30 da Lei nº 12.934/2014, para que a subvenção para investimento tenha reflexos tributários na apuração do IRPJ e CSLL é necessário que ela seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico e que seja registrada em Reserva de Incentivos Fiscais.”

Tendo tomado ciência do lançamento lavrado, o contribuinte apresentou Impugnação, alegando fundamentalmente que:

- como se pode notar do parágrafo 4º introduzido pela Lei Complementar nº 160/2017, todos os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento por força da Lei, desde que mantidos em conta de reserva do patrimônio líquido;

- a primeira tese firmada no Tema nº 1.182 pelo STJ definiu que, se na situação em que há outorga de benefício negativo não há renúncia de receita por parte do Estado, então a incidência de IRPJ e CSLL não representaria violação ao pacto federativo, razão pela qual os fundamentos adotados no EREsp nº 1.517.492 seriam inaplicáveis.

- ao julgar o Tema nº 1.182 o STJ definiu que o entendimento fixado em 2017 para os créditos presumidos de ICMS (afastamento da tributação pelo IRPJ/CSLL independentemente da observância de requisitos legais em função da violação do princípio federativo e da imunidade recíproca) não é aplicável aos demais benefícios fiscais de ICMS, notadamente os benefícios negativos, para os quais a não tributação pelo IRPJ e pela CSLL está condicionada à observância dos requisitos previstos em lei (Lei Complementar nº 160/2017 e artigo 30 da Lei nº 12.973/2014);

- ao afastar a aplicação do EREsp nº 1.517.492, delimitou que os requisitos do artigo 10 da Lei Complementar nº 160/2017 (registro no Confaz) e do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (registro dos valores relativos à subvenção em conta de reserva) deveriam ser observados para viabilizar a exclusão das bases de incidência do IRPJ e da CSLL dos valores referentes a benefícios fiscais concedidos por Estados por meio de isenções ou reduções da base de cálculo do ICMS, por exemplo.

- a segunda tese firmada no Tema nº 1.182 pelo STJ afasta em definitivo a distinção historicamente suscitada pela RFB para fins da distinção do tratamento fiscal de subvenções de investimento e subvenções de custeio.

- quanto a esse aspecto, restou claro que não se deve exigir a comprovação de que os benefícios fiscais foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, pois este tipo de análise tornaria “inócua” a equiparação legal de todos os benefícios fiscais de ICMS a subvenções para investimento.

- diante dessa lógica, o STJ conclui em sua segunda tese que os benefícios fiscais do ICMS são equiparados a subvenções para investimento por força da Lei Complementar, independentemente de terem sido concedidos para implantação ou expansão de empreendimentos, bastando para a sua exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL o registro em reserva de lucros e a não distribuição desses valores a sócios/acionistas.

- por meio da terceira tese firmada no Tema nº 1.182 o STJ permitiu que a RFB verifique se os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico, isto é, se foram destinados para os sócios/acionistas da empresa (para fora do empreendimento econômico) ou se foram mantidos em conta de reserva, como determina a Lei nº 12.973/2014, de modo que caso não tenha havido distribuição aos sócios/acionistas, deve ser prontamente reconhecida a possibilidade de exclusão desses valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, eis que, independentemente da sua natureza, serão considerados subvenção para investimento nos termos da Lei nº 160/2017.

- feitos os comentários sobre o precedente vinculante, o contribuinte retornou à análise de seu caso, sustentando que é ilegal qualquer exigência por parte das Autoridades Fiscais a contribuintes de comprovação de que uma determinada subvenção seria para investimento e que os valores concedidos foram utilizados na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, dado que todas as subvenções (mesmo aquelas para custeio) foram equiparadas a subvenções para investimento;

- quanto à contabilização, sustentou que restou cabalmente demonstrado que foram realizadas as contabilizações adequadas das Despesas de ICMS/Subvenções, como se devido fosse o ICMS nas operações com Subvenção, e da Receita de Subvenção, inexistindo quaisquer despesas fictícias que repercutam no resultado da empresa;

- sob qualquer perspectiva que se olhe se conclui que os benefícios de isenção ou redução de base de cálculo do ICMS são sim componentes da apuração do resultado (receitas) e aumentam o lucro líquido, visto que são tratados como receitas, motivo pelo qual se podem e devem ser excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

- a impugnante apresentou, de forma diligente e em estrita observância aos princípios da transparência e da boa-fé, os cálculos pertinentes às Receitas e aos Incentivos Fiscais,

correlacionando-os com os respectivos documentos fiscais (Notas Fiscais de Saída), em perfeita consonância com a Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI. Conforme anteriormente explicitado, os benefícios fiscais usufruídos pela impugnante encontram-se alicerçados na redução da base de cálculo e na isenção, razão pela qual os aludidos documentos fiscais limitam-se a indicar o ICMS destacado na operação, não abrangendo o montante subvencionado objeto da contabilização. Destarte, resta inequívoca a existência de documentos fiscais idôneos e aptos a comprovar o cálculo do ICMS não destacado.

Posteriormente, foi proferido o Acórdão nº 106-048.411 da C. 4ª TURMA da DRJ06, julgando improcedente a impugnação do contribuinte:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2020, 2021, 2022

AUSÊNCIA DE DISCRICIONARIEDADE

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2020, 2021, 2022

LANÇAMENTO REFLEXO

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no que diz respeito ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao da CSLL, dado que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas e inexistente qualquer razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2020, 2021, 2022

BENEFÍCIOS FISCAIS

Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS de redução de alíquota e isenção das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não sendo aplicável a eles o tratamento dado ao crédito presumido de ICMS.

DESPESAS

São operacionais as despesas não computadas nos custos, pagas ou incorridas, necessárias à realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2020, 2021, 2022

PRELIMINARES

Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis.

AÇÃO JUDICIAL

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.”

O acórdão “a quo” entendeu que havia no caso “*meros artificialismos de escrita*” do contribuinte, porque:

- “*se a impugnante, nas palavras do Autor do feito, transferiu ao resultado “uma despesa que sequer poderia ter sido contabilizada, uma vez que não [estava presente] no documento fiscal, que já era emitido sem o valor do ICMS subvencionado”, ela, em suma, demonstrou a inexistência de seu direito à exclusão do pretendo benefício fiscal das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, porque calcada em meros artificialismos de escrita.”;*

- “*o argumento de que a glosa efetuada “representa anular os efeitos da exclusão dos incentivos fiscais da apuração do IRPJ e CSLL” constitui, no máximo, uma lamúria, já que, como visto, a impugnante não faz jus a tal exclusão e o Autor do feito simplesmente exerceu seu dever de fazer os lançamentos em tela tendo em vista esta ausência de direito, em respeito ao disposto no parágrafo único do artigo 142 do CTN.”.*

Ciente do aludido acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, retomando todos os argumentos aduzidos na defesa.

Registro que não foram apresentadas Contrarrazões ao Recurso pela PFN.

Afinal, vieram os autos para a apreciação desta Conselheira.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, Relatora

O recurso é tempestivo e atende as condições de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo a analisá-lo.

Neste caso, como visto, a D. Fiscalização entendeu que não haveria o enquadramento nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 dos benefícios fiscais de ICMS (redução de base de cálculo e isenção) como subvenção para investimento, e, por decorrência, entendeu que tais valores não deveriam ter sido excluídos do lucro real:

“o enquadramento do benefício fiscal de ICMS como subvenção para investimento não é suficiente para permitir sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Pelo caput do art. 30 da Lei nº 12.934/2014, para que a subvenção para investimento tenha reflexos tributários na apuração do IRPJ e CSLL é necessário que ela seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico e que seja registrada em Reserva de Incentivos Fiscais.”

Para fins de balizamento, quanto à comprovação de que a subvenção teria sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico, a D. Fiscalização entendeu que o contribuinte não teria apresentado Termo de Acordo (ou documento similar) que comprove a intenção do ente concedente de estimular à implementação ou expansão de empreendimentos econômicos, requisito previsto no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014:

“Pelo caput do art. 30 da Lei nº 12.934/2014, para que a subvenção para investimento tenha reflexos tributários na apuração do IRPJ e CSLL é necessário que ela seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico e que seja registrada em Reserva de Incentivos Fiscais.”

Dessa forma, como identificar a intenção do ente concedente em estimular a implantação ou expansão de empreendimento econômico se não há documento firmado entre as partes que estabeleça as premissas e condições para a fruição do benefício fiscal do ICMS? Como identificar a materialidade do direito pleiteado? Como verificar o prazo de concessão do benefício fiscal? De que forma identificar quais as mercadorias estão abarcadas pelo benefício? Defender a tese de que o direito à exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSLL é autoaplicável é descabido, haja vista que deve existir algum tipo de documento

(seja qual for o nome dado) no qual possa ser identificada a intenção do ente concedente de subvencionar, conforme citado acima.

Portanto, como o contribuinte não apresentou Termo de Acordo (ou documento similar) que comprove a intenção do ente concedente de estimular à implementação ou expansão de empreendimentos econômicos, requisito previsto no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, ele não poderia ter excluído tais valores da apuração do Lucro Real, e portanto fica sujeito ao lançamento dos valores indevidamente excluídos em tal apuração.”

Embora tenha entendido que a falta de termo de acordo seria suficiente para as glosas, a D. Fiscalização seguiu e analisou o segundo requisito.

Quanto à constituição da reserva de lucro, observo que a Fiscalização reconhece que a reserva havia sido constituída pelo contribuinte, no entanto, entende que teria ocorrido de forma “fictícia”. É o que se encontra no Relatório Fiscal:

“[...] o valor constituído na Reserva de Lucros referente às supostas subvenções para investimento, conforme já descrito anteriormente, tem origem em uma ficção contábil, pois tem origem em valor totalmente estranho ao resultado apurado, uma vez que os valores das ditas subvenções para investimento, como foi amplamente relatado acima, não correspondem quaisquer parcelas do lucro auferido, pela singela razão de não terem ingressado no patrimônio do sujeito passivo.”

Com isso, a D. autoridade também concluiu que na verdade não teria havido comprovação das despesas que foram glosadas:

“Tendo em vista os fatos apresentados acima, restou claro que o contribuinte em questão aumentou artificialmente os valores das despesas de ICMS em sua ECD, uma vez que não arcou com tais valores de fato. Além disso, excluiu tais valores indevidamente na Parte “A” do E-lalur e E-Lacs, alterando assim o valor da Base de Cálculo do IRPJ e CSLL”

Observo, de início, que em que pese o contribuinte tenha judicializado a obrigatoriedade de observância do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 (ver item 4.2 do TVF e fls. 409 e ss dos autos - Mandado de Segurança nº 5002298-29.2021.4.03.6108), a Fiscalização lavrou o auto de infração sem exigibilidade suspensa e não houve nas defesas nenhuma arguição de concomitância. Assim, não havendo controvérsia a esse respeito, prossegui com a análise de mérito.

A matéria em questão está inserida na polêmica contextualização da guerra fiscal entre os entes federativos e todas as tentativas de solucioná-la.

No centro da discussão, está em questão se todo e qualquer benefício de ICMS, mesmo que genérico, ou seja, sem correlação com o objetivo de implantação ou expansão do empreendimento econômico, seria “automaticamente” enquadrável no conceito de subvenção para investimento e, desse modo, podendo ser excluído da base tributável do IRPJ/CSLL. A interpretação da posição gira em torno do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 que modificou o art. 30), levando-se em conta a inteligência do Tema Repetitivo 1.182/STJ, de caráter vinculante.

Recentemente, esta C. Turma teve a oportunidade de lidar com essa temática no Acórdão n. 1401-007.536, julgado em 31 de julho de 2025, da Relatoria do Pres. Relator Luiz Augusto de Souza Gonçalves, tendo prevalecido o entendimento de que os benefícios fiscais de ICMS genéricos não se enquadrariam na classificação de subvenção para investimento:

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

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022

BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS. SUBVENÇÃO ESTATAL. NÃO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS E INADEQUAÇÃO À JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

A subvenção governamental é concedida por uma norma estatal com vistas à instituição de um benefício econômico determinado, quantificado em dinheiro, a um beneficiário específico e perfeitamente identificado, ou a um conjunto de beneficiários que atendam a critérios previamente estabelecidos.

Os benefícios concedidos a título de isenção/redução/etc do ICMS, de forma geral e objetiva não geram qualquer ganho, juridicamente falando, à Contribuinte, pois não foi ela quem deixou de suportar o valor do tributo exonerado. Ao não gerar qualquer ganho ou renda àquela contribuinte alcançada pela isenção/redução/etc, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não podem sofrer qualquer interferência ou ajuste na sua apuração.

Extrai-se do item 1 do Tema 1.182/STJ 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)”. Assim, a decisão judicial estabelece que os benefícios fiscais de isenção/redução/etc não são passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; a exceção se configura no caso em que forem atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n.160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014).

O item 1 do Tema 1.182/STJ também estabelece que os benefícios fiscais de isenção/redução/etc são passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL tão somente quando forem instituídos com o intuito de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e quando registrados em reservas de lucros (atendidas as restrições contidas no próprio dispositivo legal). Tal conclusão apenas reforça o entendimento de que benefícios concedidos de forma geral e objetiva, como é o caso dos autos, não podem ser considerados como subvenção (muito menos de investimento), não podendo, portanto, serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ARTIFICIALIDADE DA ESCRITURAÇÃO. CABIMENTO DA EXASPERAÇÃO.

A consideração de uma isenção/redução/etc de ICMS como se fosse uma subvenção para investimento nunca foi, perante este Tribunal, um tema controvertido e/ou de alta indagação, inexistindo qualquer divergência quanto à interpretação da legislação tributária aplicável. O que se evidencia no presente processo é que não há justificativa plausível para uma operação que se mostra em tudo essencialmente artificial e desarrazoada, desprovida de substância jurídica e orquestrada com o fim único de suprimir tributos, razão pela qual cabível a exasperação da multa de ofício.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO. DECORRÊNCIA.

O decidido em relação ao IRPJ deve ser adotado, no mérito, em relação à exigência da CSLL, haja vista que com ele compartilha os mesmos fundamentos de fato e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.”

O voto vencedor do Ilustre Presidente apresentou ponderações que considero fundamentais acerca do Tema Repetitivo 1.182/STJ, que está no núcleo da compreensão para a questão jurídica ora analisada, vejamos:

“Primeiramente, vejamos o que significa a expressão contida no item 1 do Tema 1.182 que, literalmente, assevera ser “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)”. Em regra, a decisão judicial estabelece que os benefícios fiscais de isenção/redução/etc não são passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; a exceção se configura no caso em que forem atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014).

O art. 10 da LC nº 160/2017 faz referência aos benefícios fiscais ou financeiros-fiscais do ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal; trata-se, no caso, daqueles benefícios instituídos por diversos estados brasileiros no âmbito daquilo que se apelidou de “guerra fiscal”. Portanto, ao dispor que também para esses benefícios aplica-se o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, nada mais está a dizer do que, também a estes benefícios, deve ser dado o tratamento de subvenções para investimento.

Já que foi citado, o § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 determina que “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”. Em sua parte final está disposto que para tal consideração (como sendo subvenções para investimento) não é admitida “a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo”, o que nos remete ao caput do art. 30, onde identificamos que o requisito para a exclusão do benefício fiscal da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é a sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; já a condição estabelecida pelo precitado artigo é justamente o registro do benefício em reservas de lucros.

Conclui-se, portanto, da leitura do item 1 do Tema 1.182, que os benefícios fiscais de isenção/redução/etc são passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL tão somente quando forem instituídos com o intuito de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos E quando registrados em reservas de lucros (atendidas as restrições contidas no próprio dispositivo legal). Tal conclusão apenas reforça o entendimento de que benefícios concedidos de forma geral e objetiva, como é o caso dos autos, não podem ser considerados como subvenção (muito menos de investimento), não podendo, portanto, serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Passemos, pois, ao disposto nos itens 2 e 3 do Tema 1.182. O item 2 determina que não deva ser exigida a demonstração da concessão dos benefícios fiscais do ICMS como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos para efeito de sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. E no item 3, para complementar tal assertiva, o STJ assevera que tal dispensa de comprovação não obsta “a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL 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”. Dessa forma, **o STJ reforça, mais uma vez, a necessidade de que o benefício concedido e excluído da apuração do IRPJ e da CSLL tenha sido concedido com o objetivo finalístico de estimular a implantação ou a expansão de determinado empreendimento econômico, tudo conforme o disposto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.”**

Analisando a questão, entendo que o próprio caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, ao ligar as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, com o aposto *“concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”*, não tem como ser desconsiderado (**interpretação gramatical**).

O caput incluiu esse direcionamento, uma finalidade específica como requisito para o enquadramento do benefício como subvenção para investimento. Ao assim fazê-lo, deixa claro que não é todo e qualquer benefício fiscal que será considerado subvenção para investimento, mas apenas aquele que atenda ao específico propósito.

Assim, seria enquadrável a isenção ou a redução de impostos que esteja dirigida esse propósito. O benefício fiscal genérico, portanto, está fora desse grupo (**interpretação lógica**).

Concordo que cancelar a conduta do contribuinte nesse caso poderia significar um “cheque em branco” que não foi outorgado pelo legislador. Nessa linha transcrevo excertos da posição apresentada pelo Cons. Daniel Ribeiro Silva (no caso já citado anteriormente):

“[...] resta claro que o §4º. do art. 30 da Lei 12.973/2014 ao estabelecer que incentivos estaduais seriam considerados subvenção para investimento, não estava a conceder cheque em branco para todo e qualquer incentivo ser alçado a tal natureza.

O próprio texto normativo estabelece a necessidade de respeitar os requisitos previstos no referido artigo, entre eles, o fato do incentivo ter sido concedido com objetivo de estimular investimentos, nos exatos termos do caput do seu artigo.

Por sua vez, o que a decisão do STJ através do Tema 1182 veio aclarar foi que, independentemente da sistemática de incentivo, seja isenção, redução de base, diferimento, entre outros, qualquer que fosse a técnica adotada pelo incentivo estadual para fins de subvenção de investimento, desde que cumpridos os demais requisitos formais, seriam válidos.

Entretanto, repito, isso não se tornou um cheque em branco para todo e qualquer incentivo estadual ser caracterizado como subvenção para investimento. Veja que a própria decisão do STJ permite que a receita Federal verifique o cumprimento dos requisitos formais previstos no art. 30 da Lei 12.973/2014, é isso que se depreende do item 3 do referido tema.”

Logo, para ser enquadrado como subvenção para investimento, a lei estadual que estabeleceu os benefícios de ICMS necessitaria prever o propósito de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Trata-se de benefícios concedidos para buscar-se um objetivo certo perseguido pelo ente estatal concedente.

A leitura do §4 do art. 30 assim dispõe: “§ 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.”

A leitura do §4 deve ser concatenada e integrada (**interpretações sistemática e finalística**) ao que já foi disposto no caput do art. 30, sob pena de uma absoluta incompletude e até mesmo uma distorção interpretativa, a meu ver.

É importante observar que até mesmo a parte final do §4 deixa patente a articulação que pretende com o caput do art. 30, quando menciona “outros requisitos ou condições não previstos neste artigo”.

Nesse ponto, é evidente que o legislador quer aludir à exigência de que o benefício fiscal atenda ao propósito específico de ser dirigido à promoção da implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (contido no caput), além, ainda, da constituição de reserva de lucro (também inserida no caput) e da observância da LC 160. Além disso, nada mais poderá ser exigido do contribuinte. É a esta conclusão a que chego e compreendo, por fim, que esteja alinhada ao Tema Repetitivo 1.182/STJ e também à leitura que prevaleceu neste Colegiado acerca desse precedente qualificado e vinculante.

Avançando, o que me parece é que não se poderia, nesse caso, é exigir que o contribuinte demonstrasse a efetiva aplicação dos recursos na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. A efetiva destinação dos recursos foi uma discussão trazida pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, que entendia ser necessária tanto a efetiva e específica aplicação de subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, quanto a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. No entanto, filio-me à posição de que, para fins de enquadramento do benefício como subvenção para investimento, não se deve exigir a correlação absoluta entre a vantagem recebida pela beneficiária e sua aplicação (“Ao contrário do quanto aduzido pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, a caracterização de dado benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto predeterminado”. - Acórdão n. 1302-002.303, de 24.7.2017).

De toda forma, neste caso sequer estamos tratando da demonstração da destinação dos recursos derivados dos benefícios fiscais de ICMS. O ponto aqui é que os benefícios não tem o propósito específico ligado a expandir empreendimentos.

Ainda assim, realço que, a meu ver, não é possível confundir a exigência do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 de que o benefício fiscal preveja e invoque o objetivo de implantação ou expansão do empreendimento com a exigência de efetiva aplicação/destinação dos recursos no empreendimento como tratava o Parecer Normativo CST nº 112/78.

Aliás, há muita jurisprudência no CARF tratando da aplicação e vinculação dos recursos ao empreendimento nos termos do Parecer Normativo CST nº 112/78 e é preciso fazer a

distinção/distinguishing para não se induzir a uma conclusão derivada do fato de que se igualou assuntos que são diferentes. Seria um equívoco.

A propósito, compreendo quando o Recurso Repetitivo do STJ/ Tema 1.182 preconiza que *“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”*, entendo que na verdade a referência é à impossibilidade de exigir a comprovação de que os incentivos foram concedidos como estímulos à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Isso chegou a ser complementado por um dos votos vogais do acórdão.

E essa impossibilidade de exigir a prova da destinação se liga o fato de que o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 não fala em aplicação ou vinculação dos recursos provenientes dos benefícios fiscais. O que a lei dispõe é apenas quanto ao fim buscado na instituição e na concessão do benefício (elemento abstrato). Não há requisito atrelado à prova da posterior concretização da finalidade perseguida pela lei estadual (elemento concreto).

Ademais, com o advento da Lei Complementar 160/2017, que promoveu alterações na redação do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, há que considerar os benefícios fiscais convalidados, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito:

“LEI COMPLEMENTAR Nº 160, DE 7 DE AGOSTO DE 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”

No entanto, no presente caso concreto, o Recorrente não informa nem tangencia a regularidade dos benefícios fiscais estaduais, nos termos da alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, nem tampouco demonstra se alguns deles, ainda que concedidos à revelia do CONFAZ, teriam sido convalidados, preenchendo as exigências de registro e depósito nos termos da legislação (Convênio 190/2017).

Neste caso, sobretudo, trata-se de benefícios genéricos, sem qualquer vinculação com o propósito de expandir ou implementar empreendimentos econômicos. São isenções ou reduções de base de cálculo em geral. E tanto não há essa vinculação que o contribuinte se dedica em sua peça recursal à tentativa de afastar a incidência desse requisito.

Assim, na visão desta Relatora, os benefícios em análise não se enquadram na categoria de subvenção para investimento, ao deixar de atender o art. 30, caput, §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, inclusive nos termos da Lei Complementar 160/2017, na linha do que entendeu o Tema Repetitivo 1.182/STJ.

Diante dessas premissas, os demais pontos quanto à contabilização e a origem da reserva de lucros passam a não ser relevantes para modificar meu entendimento, sendo já suficientes e determinantes os motivos para que entender que os benefícios fiscais do ICMS foram indevidamente excluídos do lucro real neste caso do Recorrente.

Ressalvo, ainda, o julgador não é obrigado a discorrer sobre todos os argumentos levantados pelas partes, mas sim decidir a contento, nos limites da lide que lhe foi proposta, fundamentando o seu entendimento de acordo com o seu livre convencimento, baseado na legislação que entender aplicável ao caso concreto. Aliás essa é a posição predominante no STJ:

“O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.” (STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi, julgado em 8/6/2016).

Assim, nego provimento ao recurso voluntário, mantendo-se o acórdão recorrido e os lançamentos.

É como voto.

Auto De Infração CSLL

Tendo em vista que as exigências do auto de infração de IRPJ foram consideradas parcialmente procedentes, deve-se estender o mesmo julgamento às exigências do outro auto de infração que contém exigências reflexas e derivadas.

Isso porque o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual, salvo quando houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Conclusão e dispositivo

Considerando o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário para manter os lançamentos.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias