



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.720599/2023-97
ACÓRDÃO	1402-007.616 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	COFCO INTERNACIONAL TRANSPORTES LTDA.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 103.

A verificação do limite de alçada do Recurso de Ofício também se dá quando da apreciação do recurso pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em Preliminar de Admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada então vigente. É o que dispõe Súmula CARF nº 103: "Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância".

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. REGULAR CONSTITUIÇÃO DA RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE.

Demonstrado o cumprimento do requisito legal de regular constituição da reserva de incentivos fiscais, único requisito legal questionado pela Autoridade Fiscal, insubsistente o lançamento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL e MULTA ISOLADA. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, devendo ser mantida a exoneração do crédito tributário tal como decidido no acórdão de piso.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Sandro de Vargas Serpa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Rafael Zedral, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Sandro de Vargas Serpa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício em razão do Acórdão nº 109-022.661, pela 12ª Turma/DRJ09, que julgou procedente a Impugnação, cancelando o crédito tributário lançamento.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“Trata o presente processo de auto de infração lavrado em desfavor do contribuinte acima identificado, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) dos períodos de apuração compreendidos nos anos-calendário de 2018 a 2020, totalizando os valores abaixo resumidos:

(...)

Termo de Verificação Fiscal (TVF)2. Na descrição dos fatos, a autoridade fiscal fundamenta que a fiscalizada excluiu indevidamente das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, relativo aos períodos de apuração em questão, a título de subvenção para investimentos, os valores derivados da não incidência constitucional (imunidade) em operações de transporte de mercadorias destinadas ao exterior.

Em suas palavras:

(...)

3. A Autoridade Fiscal sustenta ainda que a não incidência do ICMS não gerou acréscimo patrimonial para o sujeito passivo o que, diferentemente do crédito presumido do ICMS, não seria hipótese de subvenção para investimentos. In verbis:

(...)

4. No Termo de Verificação Fiscal é ainda destacado que, mesmo que não se estivesse diante de um caso de imunidade do ICMS e que as exclusões verificadas pudessem ser atribuídas a subvenções para investimento, ainda assim, o contribuinte não teria cumprido o requisito de registrar em reserva de lucros, a parcela dos lucros decorrentes das subvenções para investimentos.

(...)

5. Para o ano-calendário de 2020, o contribuinte optou pela apuração anual do IRPJ. Assim, a não homologação das exclusões dos valores de subvenções para investimento, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, gerou por consequência a redução indevida das estimativas mensais destes tributos, sendo, portanto, lançadas multas isoladas pelo não recolhimento das estimativas.

56. Em 2020, o sujeito passivo deixou de pagar estimativas mensais de IRPJ e CSLL, e, por isso, deve ser multado conforme o artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96 (com grifos nossos):

6. Por fim, foi atribuída a empresa COFCO BRASIL a responsabilidade solidária pelas razões a seguir reproduzidas:

59. Como demonstramos acima (parágrafo 19), o sujeito passivo opera, exclusivamente, para fornecer serviço de transporte a outras empresas do grupo ao qual pertence – a COFCO INTERNATIONAL BRASIL S/A, de matriz com CNPJ 06.315.338/0001-19 (COFCO BRASIL), e a COFCO INTERNATIONAL GRAINS LTDA, de matriz com CNPJ 29.332.398/0001-45. A última delas foi incorporada pela primeira em 01/2022.

60. Tanto as ECFs da COFCO BRASIL como as do sujeito passivo, são assinadas pela Contadora KARINA CASIMIRO ALVES, de CPF 353.891.998-47. Além disso, constam nos respectivos quadros societários de ambas a COFCO AGRICHEM INC. (CNPJ 08.460.336/0001-49) e a STOCK IN PROFITS LTDA (CNPJ 05.717.240/0001-25).

61. Entende-se que a COFCO BRASIL desenvolve a atividade principal do grupo, tendo o sujeito passivo (COFCO TRANSPORTES) como suporte nos serviços de frete nas vendas. Ao que parece, há um planejamento para que a COFCO BRASIL mantenha controle sobre seus custos de frete (sujeito passivo atua, praticamente, como filial), ao mesmo tempo que transfere parte do seu lucro para o sujeito passivo, que, por sua vez, exclui esse lucro na apuração do lucro real, aproveitando a suposta subvenção concedida por Mato Grosso. Constatamos, ainda, que a COFCO BRASIL escritura valores importantes, nas bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, na rubrica de “frete sobre vendas”.

62. Assim, a empresa COFCO INTERNATIONAL BRASIL S/A, de CNPJ 06.315.338/0001-19, é solidária em relação ao lançamento de ofício objeto deste processo, conforme o artigo 124 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional):

7. O contribuinte foi cientificado em 10/10/2023.

Impugnação – COFCO INTERNACIONAL TRANSPORTES LTDA

8. Irresignada, a autuada apresentou, representada por seus advogados, a impugnação de fls. 267 a 306, protocolizada em 08/11/2023, na qual alega não haver quaisquer irregularidades nas exclusões realizadas nas apurações de IRPJ e CSLL a título de subvenções para investimentos.

9. A impugnante afirma fazer jus a incentivo fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Mato Grosso e que, conforme autoriza o art. 30, caput e §4º, da Lei nº 12.973, de 2014, tais valores são passíveis de exclusão na determinação do lucro real.

10. Contesta posição adotada pela Autoridade Fiscal quando entende que a isenção em exame, concedida pelo Estado do Mato Grosso, corresponderia a uma imunidade, não se caracterizando, portanto, como uma subvenção para investimento.

11. Por consequência, contesta a reapuração do ajuste anual do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário de 2018 a 2020, lançados de ofício, bem como contesta a aplicação da multa isolada em razão da reapuração das estimativas mensais.

12. A impugnante alega que teria havido dois equívocos fundamentais na auditoria, quais sejam:

12.1. Lapso no enquadramento legal: Embora a Autoridade Fiscal tenha fundamentado o auto de infração na concepção de que a desoneração do ICMS em questão não se amoldaria no conceito de subvenção para investimentos, pois seria caso de imunidade e não de isenção, não há no auto de infração qualquer menção ao art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

(...)

12.1.1. Em face de suposto erro no enquadramento legal, em afronta ao disposto no art. 142 do CTN c/c art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnante requer o reconhecimento preliminar de nulidade do Auto de Infração.

De início, relevante apontar serem os autos de infração nulos por evidente erro no enquadramento legal, em afronta os mandamentos do art. 142 do CTN c/c art. 10º do Decreto n.º 70.235/1972.

O lançamento funda-se no (equivocado) racional de que a desoneração do ICMS em estudo não se amoldaria ao conceito de subvenção para investimento, eis que supostamente seria uma imunidade, e não isenção. No entanto, ao discorrer sobre o tema, inexistente nos autos de infração qualquer menção de violação ao art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, justamente o dispositivo legal vigente à época dos fatos - e observado pela Impugnante - responsável por (i) estabelecer o conceito de "subvenção para investimento" e (ii) autorizar a exclusão dos incentivos do ICMS das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, vide transcrição parcial da norma:

(...)

Vale dizer: estamos diante de auto de infração que alega não ser a desoneração do ICMS em exame uma "subvenção", e por essa razão não poderia ter a Impugnante procedido à sua exclusão das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no entanto, inexistente nos autos de infração referência à legislação específica sobre a matéria. Ao contrário, consta nos lançamentos dispositivos gerais sobre a legislação do IRPJ e da CSLL e outros sem qualquer relação com a autuação. Nesse sentido, confira-se reprodução de excertos do auto de infração do IRPJ:

(...)

Nota-se que, especificamente em relação à Lei n.º 12.973/2014, são citados os arts.: (i) 4º, 5º e 12, que tratam de ajustes a valor presente ("AVP"); (ii) 13 a 16 e 26, que disciplinam ajustes a valor justo ("AVJ"); (iii) 64, 67 e 68, responsáveis por disciplinar os procedimentos de adoção inicial da Lei; e (iv) 69, que aborda a tributação de contratos de concessão de serviços públicos.

Ou seja, além de não ser objetivamente apontada eventual violação ao art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, os autos de infração fazem referência a matérias absolutamente estranhas à descrição da autuação apresentada no Termo de Verificação Fiscal ("TVF"). A nulidade é flagrante! A Impugnante não sabe se deve ser apresentada defesa (i) pugnando pela qualificação do seu incentivo no âmbito do art. 30 ou (ii) arguindo não ter realizado operações envolvendo AVP, AVJ, adoção inicial da Lei n.º 12.973/2014 ou contratos de concessão de serviços públicos.

12.2. Qualificação do incentivo fiscal como imunidade: Contesta a qualificação do incentivo fiscal concedido pelo Estado do Mato Grosso como uma imunidade uma vez que o STF já decidiu no Tema nº 475 de Repercussão Geral que a imunidade prevista no art. 155, §2, X, 'a', da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação, sendo, portanto, um caso de isenção e não de imunidade.

Erro 2 - Qualificação do incentivo como imunidade:

Resta pacificado pelo Supremo Tribunal Federal ("STF"), em precedente vinculante, que a imunidade das exportações não alcança toda e qualquer operação / prestação precedente, não abrangendo, dentre outras, o transporte de mercadorias no Brasil. Isso é o que se verifica do Tema n.º 475 de Repercussão Geral: "A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, 'a', da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação". Inexiste, portanto, qualquer dúvida quanto à qualificação do incentivo previsto pela Lei n.º 7.098/1998 do Mato Grosso, art. 5-A, como efetiva isenção.

(...)

O argumento adotado para suportar a glosa das exclusões realizadas pela Impugnante na apuração de IRPJ e CSLL consiste no equivocado enquadramento da isenção concedida pelo Estado do Mato Grosso (art. 5-A da Lei Estadual n.º 7.098/98) como se imunidade fosse.

Segundo a lógica do TVF, a ausência de recolhimento de ICMS pela Impugnante, em razão da referida norma jurídica, decorreria da regra constitucional que determina a impossibilidade de tributação das operações de exportação (previstas n.º art. 155, § 2º, X, da Constituição Federal), de modo que tal imunidade alcançaria "todos os elos da cadeia de negócios" vinculadas à exportação (fls. 245). Como consequência, as operações de transporte em território nacional de mercadorias destinadas à exportação - a exemplo das realizadas pela Impugnante - estariam contempladas pela referida imunidade.

No entanto, resta pacificado pelo STF, em precedente vinculante, que a imunidade das exportações não alcança toda e qualquer operação / prestação precedente, não abrangendo o transporte interno de mercadorias. Isso é o que se verifica do Tema n.º 475 de Repercussão Geral decidido em 2022 pelo Tribunal:

"A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, 'a', da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação".

Inexiste, portanto, qualquer dúvida quanto a não qualificação do incentivo em exame como imunidade, mas sim como efetiva isenção, fundamentada expressamente em ato infraconstitucional, qual seja: Lei n.º 7.098/1998 do Mato Grosso, art. 5-A.

Importante destacar que a tese acima foi consolidada pelo STF no contexto do Recurso Extraordinário n.º 754.917/RS, oportunidade na qual a Corte apreciou demanda de contribuinte que almejava o reconhecimento de que a regra de imunidade prevista no art. 155, § 2º, inciso X, "a", da Constituição Federal, fosse estendida para toda a cadeia de produção da mercadoria (i.e., etapas precedentes/anteriores) que seria, ao final,

remetida ao exterior. Trata-se exatamente da tese veiculada no TVF, no sentido de que a imunidade supostamente alcançaria "todos os elos da cadeia de negócios" (fls. 245), e que foi rechaçada pelo STF no âmbito do Tema n.º 475.

13. A impugnante contesta ainda a argumentação da Autoridade Fiscal de que o benefício auferido não se configura receita, não sendo, portanto, passível de exclusão da apuração do IRPJ e da CSLL. Quanto a esse ponto, argumenta, em síntese, que o reconhecimento de receitas atreladas às subvenções para investimentos é consequência do processo de aprimoramento das normas contábeis e que está de acordo com orientações contidas no Pronunciamento Técnico nº 7 – Subvenções e Assistência Governamentais (CPC 07), emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e que a forma de apuração utilizada segue orientações de caráter vinculante exaradas pela RFB na Solução de Consulta Cosit nº 55, de 2021.

14. O último argumento utilizado pela Autoridade Fiscal para considerar como indevida as exclusões realizadas foi no sentido de que, mesmo que os benefícios fiscais fossem admitidos como subvenção para investimento, ainda assim o contribuinte não teria cumprido os requisitos impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 ao não proceder a constituição das reservas de incentivos fiscais. Quanto a essa questão, a contribuinte alega se tratar de uma argumentação subsidiária que não poderia sequer ser apreciada pelas autoridades julgadoras por ser vedada no ordenamento jurídico brasileiro.

14.1. Em que pese requerer que não seja apreciada a suposta argumentação subsidiária, a impugnante demonstra que houve a constituição de reserva de incentivos fiscais no valor integral das subvenções não tributadas, cumprindo, portanto, o requisito contido no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Em suas palavras:

(...)

14.2. De forma complementar ainda esclarece que os valores alocados à reserva de incentivos fiscais nunca foram distribuídos aos sócios. In verbis:

Ademais, para que não haja dúvida sobre a regular conduta da Impugnante, relevante destacar que os valores alocados à reserva de incentivos nunca foram distribuídos aos sócios.

Como se sabe, a constituição da reserva de incentivos fiscais -quesito subsidiariamente questionado pela d. autoridade fiscal - tem como escopo garantir que os ganhos subvencionados sejam mantidos no âmbito da entidade subvencionada. Isto é, não sejam distribuídos aos sócios.

A despeito de referida questão não ter sido objeto de direta contestação pela d. autoridade fiscal, vale ressaltar que, no caso concreto, não houve qualquer distribuição de lucros, seja diretamente (e.g. via pagamento de dividendos) ou indiretamente (e.g. via aumento do capital com lucros acumulados seguida da redução do capital em benefício dos sócios).

Tal fato é objetivamente comprovado pela análise da variação do patrimônio líquido, ano a ano, e dos lucros auferidos pela Impugnante. Vale ressaltar que 2018 foi o primeiro ano em que houve a exclusão das subvenções de ICMS da apuração do IRPJ e da CSLL:

15. Por fim, subsidiariamente, contesta a cobrança concomitante de multa isolada e multa de ofício.

Impugnação – COFCO INTERNACIONAL BRASIL S.A.

16. O impugnante COFCO INTERNACIONAL BRASIL S.A (responsável solidário) apresentou, em 08/11/2023, impugnação de fls. 483 a 533 em que apresenta os mesmos argumentos de preliminares e de mérito apresentados pela COFCO INTERNACIONAL TRANSPORTES LTDA e, quanto a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária na qualidade de responsável solidário, requer que seja reconhecida a impossibilidade de aplicação do art. 124, inciso I, do CTN por não ter sido demonstrado o interesse comum nas operações que resultaram no lançamento tributário.

Com efeito, a Impugnante discorda veementemente da conclusão no sentido de que teria qualquer interesse econômico nas operações em exame (até porque nunca houve qualquer prova nesse sentido).

Conforme já estabelecido nestes autos, reitere-se, a Impugnante está sendo responsabilizada pelo lançamento fiscal simplesmente por ser a principal adquirente dos serviços de frete da COFCO TRANSPORTES. Não há alegações no sentido de que a Impugnante teria agido com dolo ou cometido qualquer fraude/simulação - tanto assim o é que sequer houve qualificação das multas aplicadas no caso.

Reitere-se não haver embasamento fático-probatório para as referidas afirmações. Pelo contrário, a única constatação para fundamentar o suposto interesse econômico da Impugnante é o de que ela é integrante do mesmo grupo da COFCO TRANSPORTES, o que resultaria em sua manipulação do frete e em seu interesse econômico nas operações - presunções estas não foram comprovadas.

Contudo, ainda que se acolha a premissa de que haveria interesse econômico por parte Impugnante, fato é que não restou demonstrado, sob qualquer aspecto, a existência de interesse jurídico da Impugnante nessas operações. Afinal, como reconhecido pela própria Receita Federal do Brasil, por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04/2018, “o mero interesse

econômico não pode ensejar a responsabilização solidária” (Parágrafo 26.2).

Nesse contexto, é imperativo delimitar-se, com precisão, o alcance do enunciado “interesse comum na situação que constitua o fato gerador” tratado no art.

124, inciso I, do Código Tributário Nacional, o que sabidamente é, há muito, objeto de análise pela doutrina e a jurisprudência pátrias.

Por sua vez, a 2ª Turma/DRJ09 que julgou procedente a Impugnação, cancelando o crédito tributário lançamento, cuja decisão restou assim ementada:

PRELIMINAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA

Não há falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa, quando o contribuinte teve acesso amplo aos elementos da autuação, apresenta defesa dentro do prazo e compreende as razões de fato e de direito apresentadas.

IMUNIDADE DAS EXPORTAÇÕES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PRECEDENTE. INOCORRÊNCIA.

A imunidade a que se refere o art. 155, §2º, X, ‘a’, da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação. (STF - Tema nº 475 de Repercussão Geral, RE nº 754917).

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. REGULAR CONSTITUIÇÃO DA RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE.

Demonstrado o cumprimento do requisito legal de regular constituição da reserva de incentivos fiscais, único requisito legal questionado pela Autoridade Fiscal, insubsistente o lançamento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL e MULTA ISOLADA. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Tendo em vista a exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargo de multa em montante superior ao limite fixado no art. 1º da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, houve recurso de ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora

DA ADMISSIBILIDADE RECURSAL

A verificação do limite de alçada do Recurso de Ofício também se dá quando da apreciação do recurso pelo CARF, em preliminar de admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

É o que dispõe Súmula CARF nº 103:

"Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância".

O presente Recurso de Ofício deve ser conhecido, porquanto o valor do crédito exonerado atinge o limite de alçada.

Assim, conheço do recurso de ofício.

DA ANÁLISE RECURSAL

Conforme relatado, os autos versam acerca de auto de infração lavrado contra a contribuinte, envolvendo o IRPJ e a CSLL referentes aos anos-calendário de 2018, 2019 e 2020, com exigências que ultrapassavam R\$ 40 milhões, incluindo tributos, juros e multas. A autuação decorreu da exclusão, pelo contribuinte, de valores relativos a benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo desses tributos federais.

A Receita Federal entendeu que tais exclusões seriam indevidas, pois os valores decorreriam de imunidade constitucional do ICMS nas exportações, e não de subvenção para investimentos. Como não haveria acréscimo patrimonial nem intenção estatal de conceder incentivo, os valores não poderiam ser tratados como receita excludível do lucro real e da base da CSLL.

Subsidiariamente, a fiscalização sustentou que, ainda que se admitisse a natureza de subvenção, a empresa não teria constituído corretamente reserva de incentivos fiscais, requisito exigido pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014 para afastar a tributação federal sobre subvenções para investimento.

A Recorrente apresentou impugnação, alegando que o benefício do ICMS concedido pelo Estado de Mato Grosso se caracteriza como isenção prevista em lei estadual, e não imunidade constitucional. Sustentou ainda que o STF, no Tema 475, decidiu que a imunidade das exportações não se estende a operações anteriores, como o transporte interno de mercadorias.

A Recorrente também afirmou que cumpriu o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, pois os valores dos incentivos foram devidamente registrados em reserva de incentivos fiscais, conforme demonstrado nas demonstrações financeiras auditadas, sem qualquer distribuição aos sócios.

Em preliminar, o colegiado rejeitou o pedido de nulidade do auto de infração, entendendo que não houve cerceamento do direito de defesa. Concluiu que a empresa teve pleno acesso às informações, compreendeu os fundamentos da autuação e exerceu regularmente o contraditório.

No mérito, a decisão de piso reconheceu que, à luz do Tema 475 do STF, o transporte de mercadorias destinadas à exportação não está coberto por imunidade constitucional, de modo que o incentivo concedido pelo Estado de Mato Grosso não pode ser classificado como imunidade, afastando o principal argumento da fiscalização.

Quanto à caracterização como subvenção para investimento, o colegiado destacou as alterações introduzidas pela LC nº 160/2017, que passaram a considerar os benefícios fiscais de ICMS como subvenções para investimento, desde que observados os requisitos legais, especialmente o registro em reserva de lucros.

Analisando as provas, a Turma concluiu que a Contribuinte comprovou a constituição regular da reserva de incentivos fiscais, único requisito efetivamente questionado pela autoridade fiscal. Não tendo sido demonstrado descumprimento de outros requisitos legais, o lançamento foi considerado insubsistente.

Por maioria de votos, a 12ª Turma da DRJ09 julgou procedente a impugnação, cancelando integralmente o crédito tributário de IRPJ, CSLL e multas reflexas.

Nesse contexto, entendo que não há razão para reforma da decisão de piso, pois como bem nela registrado, após a LC nº 160/2017, não se exige a comprovação de vínculo direto entre o benefício e a implantação ou expansão de empreendimento econômico, mas permanece obrigatória a constituição de reserva de incentivos fiscais e a vedação à distribuição dos valores aos sócios. Esse requisito é apontado como central para o deslinde da controvérsia.

Examinando as provas dos autos, houve a conclusão, com a qual manifesto minha concordância, que a Contribuinte comprovou documentalmente a constituição regular das reservas de incentivos fiscais nos exercícios de 2018 a 2020, nos valores correspondentes aos benefícios excluídos, bem como demonstrou que não houve qualquer distribuição desses valores aos sócios.

Diante disso, nos termos do acórdão de piso, uma vez cumprido o único requisito legal questionado pela fiscalização — a correta constituição da reserva —, resta insubsistente o lançamento, pois nenhum outro descumprimento legal foi apontado ou comprovado pela autoridade fiscal. Consequentemente, afasta também os argumentos sobre inexistência de receita ou acréscimo patrimonial.

Ademais, tem a razão a Recorrente, tal como decidido pelo acórdão de piso, quando defende que o incentivo dado por lei do Estado do Mato Grosso, conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em regime de repercussão geral, Tema nº 475 não tem o condão de adquirir status de imunidade.

Portanto, restou comprovada a natureza de isenção/subvenção de investimento do incentivo fiscal recebido pela Contribuinte concernente ao crédito presumido do ICMS oferecido pelo Governo do Estado de Mato Grosso.

Inclusive, nesse sentido, esta Turma já decidiu no autos do Processo nº 10865.723260/2015-25, cujo excerto do voto condutor do acórdão de minha relatoria transcrevo a seguir:

“(…)

Portanto, a questão em discussão nos autos refere-se à natureza do incentivo fiscal recebido pela Recorrente concernente ao crédito presumido do ICMS oferecido pelo Governo do Estado de São Paulo.

(…)

A partir do acima disposto, o que se verifica é que o teor do referido Decreto 51.609, de 2007, sem dúvida, estabelece a possibilidade de creditamento de ICMS pelo estabelecimento sem qualquer necessidade de aplicação vinculada em bem ou direito, vinculados a qualquer empreendimento econômico ou depósito. Isso, poder-se-ia referendar o entendimento de que não o caso não se enquadraria como subvenção para investimento. Todavia, o cenário mudou após o Tema Repetitivo nº 1.182 (Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ 26/04/2023, com trânsito em julgado em 14/08/2023). Explique-se.

Referindo-se às subvenções para investimento, o artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, ostentava a seguinte redação original:

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: (Vigência) 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.

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.

Posteriormente, veio a ser editada a Lei Complementar nº 160, de 2017, cujo artigo 9º acrescentou os §§ 4º e 5º ao acima transcrito artigo 30, *verbis*:

Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

"Art. 30

(...)

§ 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."

Além disso, o artigo 10 da Lei Complementar nº 160, de 2017, assim dispôs:

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.

Verifica-se, pois que com a publicação da Lei Complementar 160, de 7 de agosto de 2017, teve fim a discussão sobre a natureza do crédito de ICMS, ao estabelecer que tais incentivos "são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo".

Os fatos geradores analisados no presente litígio referem-se ao anos-calendário de 2012 Aplicam-se ao caso as determinações normativas em vigor à época, uma vez que "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada" (art. 144 do Código Tributário Nacional).

Contudo, ainda que seja incólume de dúvidas a aplicação retroativa do § 4º do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para os processos em andamento, era necessário verificar, além do atendimento às formalidades previstas na Lei Complementar nº 160, de 2017, se os requisitos expressos no caput daquele dispositivo estavam presentes nestes autos. Todavia, ressalte-se que isso sequer foi questionado nestes autos.

Nesse mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça julgou o REsp nº 1945110/RS, sob a sistemática dos recursos repetitivos, quanto firmou a tese do Tema Repetitivo nº 1182, assim enunciada:

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 à 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.

Desse modo, a partir de então, o único requisito a ser verificado para que o valor do crédito de ICMS possa não ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo do IRPJ e da CSLL passou a ser aquele previsto no caput do artigo 30 da Lei 12.973/2014, qual seja, o registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Neste cenário, é certo que, uma vez cumprido o requisito previsto no caput do artigo 30 da Lei 12.973/2014, qual seja, a contabilização dos valores como reserva de lucros (e quem nem foi questionado pelo acórdão de piso) e não tem sido levando aspectos relacionados à eventual destinação posterior de tais valores, não deve prevalecer, nesta parte, o lançamento efetuado.

Ademais, o tema foi objeto de sucessivas análises pelo E. STJ, nas suas Turmas de Direito Público e, em seguida, na Primeira Seção de Julgamento, inclusive gerando provimento vinculante por meio de julgamento de Recurso Especial Repetitivo. A interpretação conferida pelo E. STJ, como se verá a seguir, vem sendo incorporada pela 1ª Turma da CSRF deste Carf, responsável pela unificação da interpretação jurídica nesta 1ª Seção de Julgamento.

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

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

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

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

III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

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

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

VI - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX - A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

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

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

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

XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI - Embargos de Divergência desprovidos.

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

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

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

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

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta à 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.

Veja-se que o E. STJ realizou distinção expressa com a matéria decidida no EREsp nº 1.517.492/PR, fazendo referência expressa a este julgamento na própria tese vinculante. Aplica-se este primeiro julgamento em caso de benefício de crédito presumido de ICMS, concluindo-se que a exigência de IRPJ e CSLL é indevida em função da violação ao pacto federativo.

Para os outros benefícios, a exclusão é condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei (art. 10 da LC nº 160/2017 e art. 30 da Lei nº 12.973/2014), mas “não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

Persiste, assim, tão somente quanto a esses outros benefícios, a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, conforme ementa constante nos acórdãos correspondentes ao Tema nº 1.182:

7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS: Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Aplica-se o entendimento segundo o qual,

"muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei"(EDcl no Resp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023.

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

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

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

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

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

Voltando ao caso concreto, considerando-se que trata-se nestes autos de exclusão do crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendo que devem ser aplicadas ao presente caso as conclusões do

ERESP nº 1.517.492/PR, independentemente das disposições da LC. nº160/2017.

Embora a tese fixada pelo STJ nos recursos repetitivos examinados trate dos demais tipos de benefícios fiscais do ICMS o fez por exclusão da aplicação do entendimento exarado no ERESP nº 1.517.492/PR, referendando a aplicação deste nos casos de exclusão crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Desta feita, no presente caso, perde qualquer relevância analisar o atendimento aos requisitos estabelecidos na Lei nº 12.973/2014.

Observe que, mesmo para os demais tipos de incentivos do ICMS os acórdãos repetitivos fixaram tese de que não cabe ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, restringindo-se à exigência de constituição de reserva de lucros, não passível de distribuição, nos termos do caput e §§ 1º a 3º do art. 30 da Lei nº12.973/2014.

Ademais, no caso concreto a autoridade fiscal não fez qualquer consideração em seu Termo de Verificação Fiscal – TVF sobre a constituição de Reservas de Lucros em face dos incentivos recebidos, não sendo este um dos fundamentos da autuação.

O tema foi introduzido pela decisão de primeiro grau, sendo expressamente questionada tal inovação pela contribuinte em seu recurso voluntário.

O acórdão recorrido considerou irrelevante tal questão, tanto que deu provimento parcial ao recurso a despeito dessa discussão, como se colhe da seguinte passagem, já transcrita, do voto condutor do acórdão:

Neste contexto, parcialmente correta a autuação levada a termo pela fiscalização, bem como a decisão recorrida, ao manter a autuação, independentemente do argumento subsidiário de que a contabilidade não teria formalizado a chamada “reserva de incentivo”, posto que efetivamente o contribuinte investiu valor inferior a 5% do montante auferido a título de subvenção.

A d. PGFN não questionou tal conclusão, seja em sede de embargos ou de recurso especial, assim entendo que esta matéria encontra-se superada no presente caso. Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial quanto à primeira matéria.

Diante do exposto, a 1ª Turma da CSRF acompanhou o entendimento manifestado pelo E. STJ, realizando uma distinção relevante entre o benefício de crédito presumido – cuja tributação pelo IRPJ e pela CSLL seria ilegítima de forma incondicional – e os demais benefícios para fins de cumprimento dos requisitos

previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. A respeito dessa distinção, vale citar ainda explicação doutrinária:

“Ora, o Estado que concede crédito presumido de ICMS está por abdicar de receita com objetivo de fomentar desenvolvimento econômico em determinado setor da economia. Esta abdicção de receita não pode ser tributada pela União, pois o contribuinte não está revelando capacidade contributiva, mas sim recebendo subvenção governamental com destinação específica de expandir seus empreendimentos (independentemente do resultado financeiro advindo da expansão).

Diante disso, o que a União faz ao tributar os créditos presumidos de ICMS é onerar o patrimônio dos Estados, haja vista que aquele valor de ICMS descontado pelos créditos presumidos seria repassado aos Estados. Esta prática finda por desvirtuar o próprio objetivo do incentivo fiscal.

Em decorrência desta decisão, os contribuintes buscaram alargar a aplicação do Pacto Federativo aos demais incentivos de ICMS. Foi então que, analisando o Tema Repetitivo n. 1.18219, o Superior Tribunal de Justiça reafirmou a posição acerca dos créditos presumidos, o que fortalece ainda mais o afastamento da aplicação da legislação infraconstitucional sobre tal benefício, mas determinou que os demais incentivos de ICMS deveriam seguir os requisitos da Lei nº 12.973/2014.

Essa decisão reforça a interpretação de que as leis ordinárias não se aplicam aos créditos presumidos de ICMS para fins de tributação pelo IRPJ e pela CSLL¹.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais prolatou o Acórdão nº 9101-006.891 – CSRF / 1ª Turma que considerou ser os benefícios fiscais uma espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL e que pode ser aplicado de forma análoga ao presente caso:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ). Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art.

¹ MONTENEGRO, João Victor. O Problema da Tributação dos Créditos Presumidos de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL. Revista Direito Tributário Atual, (56), p. 368–385

30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. (...) – (Acórdão nº 9101-006.891, Relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Data da Sessão: 04 de abril de 2024)

Dessa forma, deve-se esclarecer que, nos termos dos precedentes firmados pelo E. STJ (EREsp 1.517.492/PR e Tema Repetitivo nº 1.182), o crédito presumido de ICMS é elemento estranho à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não podendo ser inserido na referida base impositiva, independentemente do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.”

Nesse contexto, não há motivo para reforma da decisão de piso devendo ser mantida a exoneração do crédito tributário, afinal, conforme já dito, a LC 160/2017 e o art. 30 da Lei 12.973/2014 definem que incentivos fiscais de ICMS são considerados subvenções para investimento, desde que registrados em reserva de lucros e não distribuídos aos sócios.

Por sua vez, STJ, no Tema 1.182, consolidou que esses benefícios podem ser excluídos do IRPJ/CSLL, respeitando apenas os requisitos formais. Assim, o ponto decisivo é verificar se o contribuinte constituiu corretamente a reserva de incentivos fiscais.

A Recorrente comprovou, com demonstrações financeiras auditadas, que: a) os valores correspondentes às subvenções foram integralmente destinados à reserva de incentivos fiscais; b) não houve distribuição aos sócios, direta ou indireta, e, c) a fiscalização não apontou violação a nenhum outro requisito legal. Diante disso, o único requisito questionado foi atendido, tornando indevidas as glosas.

Logo, considerando que o lançamento principal (IRPJ) deve ser afastado, o mesmo deve se dar com o lançamento reflexo de CSLL, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Portanto, concordo com a decisão recorrida nos termos decididos a seguir transcritos:

“Considerações iniciais

19. Destaque-se que o julgador não precisa avaliar todas as questões trazidas pela Autoridade Fiscal ou pela impugnante na medida em que já tenha elementos suficientes para proferir a decisão, conforme art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972. Adota-se o entendimento já manifestado pelo Poder Judiciário, como a seguir transcrito:

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 (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016

19.1. Deve-se deixar claro, desde o início, que os julgadores administrativo também se submetem ao princípio do livre convencimento motivado. Portanto, podem e devem formar convicção própria à luz da legislação vigente à época dos fatos ainda que eventualmente se busque subsídios na doutrina e nos precedentes de tribunais judiciais e administrativos.

Questões Preliminares

20. A impugnante requer, preliminarmente, o reconhecimento de nulidade do auto de infração sob alegação de não haver referência à legislação específica sobre a matéria subvenção para investimentos.

20.1. Não assiste razão ao contribuinte. A contestação se deve ao fato de, no campo destinado a descrição do enquadramento legal, o Auditor não ter elencado, dentre os dispositivos normativos, o art. 30 da Lei 12.973, de 2014.

20.2. Em que pese não ter sido inserido o referido dispositivo, na descrição da infração a Autoridade Fiscal claramente apontou que o motivo para o lançamento de ofício foi a identificação de valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período na determinação do Lucro Real, bem como corretamente incluiu os artigos correspondentes as regras de determinação do lucro real, tendo inclusive inserido as referências normativas relativas as exclusões e compensações.

20.3. Importante destacar que o Termo de Verificação Fiscal, que também integra o Auto de Infração, é claro ao fazer a correta descrição do enquadramento legal. Como veremos mais detalhadamente a seguir, o lançamento foi motivado pelo fato de a Autoridade Fiscal ter entendido que as exclusões realizadas não se enquadravam nas hipóteses autorizadas por lei.

20.4. Ademais, não há falar em nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa quando o interessado teve amplo acesso aos elementos constantes da peça de autuação, incluindo uma explicação detalhada das infrações imputadas; apresentou defesa oportuna, instaurando regularmente o contraditório; e apresentou extensa defesa em seu arrazoadado, mostrando uma compreensão completa dos fatos apresentados.

Mérito

21. Conforme relatado, a controvérsia central dos autos versa sobre a possibilidade de exclusão, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de valores decorrentes de incentivos fiscais de ICMS, concedidos pelo Estado do Mato Grosso, em operações de transporte de mercadorias destinadas à exportação.

22. A Autoridade Fiscal considerou indevidas as exclusões realizadas pela impugnante, uma vez que os incentivos fiscais que as amparariam não se enquadram no conceito de subvenções para investimento, passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Para chegar a essa conclusão, apresentou duas razões fundamentais, a saber:

A. o incentivo fiscal gozado pelo contribuinte não se enquadra no conceito de subvenção para investimento por se tratar de imunidade e não de isenção; e

B. mesmo que fosse possível considerar o incentivo fiscal como uma isenção, o contribuinte ainda assim não teria cumprido o requisito formal de destinação dos recursos para as reservas de incentivo fiscal. Dessa forma, teria descumprido o requisito previsto no art. 30 da Lei 12.973, de 2014, para que tal isenção pudesse ser considerada subvenção para investimentos, passível de exclusão da apuração do IRPJ e da CSLL

23. Feita essa delimitação da motivação do lançamento, aproveito para enfrentar questão trazida pelo contribuinte que pugnou pela impossibilidade de apreciação do argumento subsidiário da Autoridade Fiscal. Alega que o fundamento central utilizado para o lançamento é o fato de o incentivo fiscal, gozado pela contribuinte, enquadrar-se no conceito de imunidade e não de isenção, não abarcado, portanto, a hipótese de exclusão contida no art. 30 da Lei 12.973, de 2014.

24. A impugnante afirma que a Autoridade Fiscal trouxe um argumento subsidiário para justificar o lançamento, o que não seria admitido.

25. O fundamento do lançamento é que as exclusões realizadas pelo contribuinte, a título de subvenção para investimento, não são admitidas pelo ordenamento jurídico. É verdade que a Autoridade Fiscal está convencida de que o incentivo fiscal é um caso de imunidade e não de isenção. Contudo, embora convencida dessa hipótese, não deixou de considerar a possibilidade de que tal incentivo possa ser considerado uma subvenção para investimentos, concluindo que igualmente não estaria apto a provocar uma redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por não cumprir o requisito previsto no art. 30 da Lei 12.973, de 2014.

26. Destarte, não estamos diante de um argumento subsidiário **ao lançamento, pois este está pautado no convencimento da Autoridade Fiscal de que tais valores não podem ser considerados como subvenções para investimento, passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.**

ACÓRDÃO 1402-007.616 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 17095.720599/2023-97

DOCUMENTO VALIDADO

27. Portanto, o argumento utilizado pela Autoridade Fiscal para proceder ao lançamento é único, mesmo que tenha enfrentado duas causas distintas. **A primeira e preliminar é que sequer estaríamos diante de uma isenção, mas sim de uma imunidade, e a segunda é que, mesmo que não estivéssemos diante de uma imunidade, ainda assim, não poderia ser considerada uma subvenção para investimentos, passível de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por não ter sido cumprido o requisito de destinação dos valores para constituição da reserva de incentivos fiscais.**

28. Feitas essas considerações passamos a enfrentar as duas razões fundamentais que fizeram a Autoridade Fiscal considerar que tais valores não poderiam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A: Transporte de mercadorias destinadas à exportação – imunidade ou isenção

29. A Autoridade Fiscal entende que o incentivo fiscal de ICMS para o transporte de mercadorias destinadas à exportação é um caso de imunidade e não de isenção, razão pela qual não se estaria diante de uma subvenção para investimentos, não podendo, portanto, tais valores serem excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

30. Por outro lado, a impugnante defende em síntese que o incentivo foi dado por lei do Estado do Mato Grosso, sendo, portanto, um caso de isenção, conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em regime de repercussão geral, Tema nº 475 (RE nº 574.706/PR).

31. Assiste razão ao contribuinte uma vez que, conforme tese fixada pelo STF no tema 475, a imunidade do ICMS relativa a operações de exportação não alcança operações ou prestações anteriores. O STF decidiu que o dispositivo constitucional trata as operações anteriores pressupondo a incidência e estabelecendo que o ônus tributário será compensado mediante manutenção e aproveitamento dos créditos respectivos. Assim, eventual benefício dado pelo Estado não tem o condão de adquirir status de imunidade.

A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, 'a', da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação". (Tema 475 – tese fixada)

(...)

1. A Corte, sempre que se manifestou sobre as imunidades constitucionais, se ateve às finalidades constitucionais às quais estão vinculadas as mencionadas regras. Nas operações de exportação, é clara a orientação quanto à impossibilidade de, a pretexto de se extrair da regra imunitória o máximo de efetividade, se adotar uma interpretação ampliativa, de modo a se abarcarem fatos, situações ou objetos a priori não abrangidos pela expressão literal do enunciado normativo.

2. Ao estabelecer a imunidade das operações de exportação ao ICMS, o art. 155, § 2º, X, da Constituição se ocupa, a contrário sensu, das operações internas, pressupondo a incidência e estabelecendo o modo pelo qual o ônus tributário é compensado: mediante a manutenção e o aproveitamento dos créditos respectivos.

3. Caso houvesse imunidade para as operações internas, de modo que não fosse cobrado o ICMS em nenhuma das etapas anteriores à exportação, seria inútil e despropositada a regra de manutenção e aproveitamento de créditos.

B: Ausência de destinação dos valores para a reserva de incentivos fiscais

32. Antes de adentrar na análise da segunda motivação enfrentada pela Autoridade Fiscal para não reconhecer a possibilidade de exclusão dos incentivos fiscais sob análise das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, considero oportuno trazer algumas considerações acerca dos contornos legais e históricos relativos ao tema subvenção para investimentos.

33. Primeiramente é importante delimitarmos conceitualmente subvenção e suas espécies. Para isso, utilizaremos a exposição contida na SC Cosit nº 145, de 2020:

12 O Parecer Normativo (PN) CST nº 112, de 1978, publicado no Diário Oficial da União de 11 de janeiro de 1979, disciplinou, para fins tributários, que a subvenção verifica-se quando:

“(…)

O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do CHAMADO CAPITAL PRÓPRIO, ao contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável.

(…)

Em resumo, SUBVENÇÃO, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para seu recebedor.”

13 Definidas as características da subvenção, é importante destacar o tratamento tributário conferido a elas pela legislação. Nesse tocante, vislumbram-se duas espécies de subvenção cujo recebimento acarreta para a pessoa jurídica impactos tributários distintos.

14 Em primeiro lugar, existem as chamadas subvenções correntes, de caráter mais genérico, normatizadas pela Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

ACÓRDÃO 1402-007.616 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 17095.720599/2023-97

DOCUMENTO VALIDADO

“Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(...)

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.” (grifou-se)

15 Outro tipo presente na legislação é a subvenção para investimento. Esta espécie foi introduzida inicialmente pelo Decreto-Lei (DL) nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e teve sua forma de registro alterada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014:

DL nº 1.598, de 1977:

“Art. 38 (...)

(...)

§ 2º - 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:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.” Lei nº 12.973, de 2014:

“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. (...)” (grifou-se)

16 Vê-se portanto que a legislação do imposto de renda apresenta essas duas modalidades de subvenções, que originam consequências tributárias diferenciadas: as subvenções correntes, para custeio ou operação; e as subvenções para investimento. À luz dos dispositivos transcritos, as subvenções correntes devem sempre ser computadas na determinação do lucro operacional, visto que, para fins tributários, elas são e sempre foram consideradas como receitas operacionais; já as subvenções para investimento podem ser excluídas, nos termos da legislação mais atual, desde que atendam aos requisitos legais, em especial, que tenham sido concedidas com estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e que sejam registradas em reservas de incentivos fiscais, que é a reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976.

34. A possibilidade de excluir as subvenções para investimento concedidas como estímulo à implantação de empreendimentos econômicos, e as doações recebidas do poder público (concedidas a qualquer título) da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) existe desde 1977, com a promulgação do Decreto-Lei nº 1.598.

35. Como se depreende da leitura da redação do dispositivo, inicialmente esses benefícios e doações eram contabilizados diretamente no patrimônio líquido,

em conta de reserva de capital, não transitando pelas contas de resultado do período.

36. O referido dispositivo permitia, inclusive, a não tributação de doações recebidas de pessoas físicas e jurídicas de direito privado, situação que só foi alterada em 1979 com a alteração promovida pelo Decreto-Lei nº 1.730.

Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 38, § 2º (redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/1979):

Art. 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

.....

§ 2º - 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:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.(grifou-se)

37. Com a Lei nº 11.638/2007, que promoveu alterações na legislação societária para adequá-la às normas internacionais de contabilidade, essa prática foi modificada. A partir de então, as subvenções para investimento e doações deixaram de ser contabilizadas diretamente em conta de reserva de capital, no patrimônio líquido, passando a integrar o resultado do exercício, o que gerou a necessidade de ajustar a legislação tributária para manter a chamada "neutralidade tributária".

38. A Lei nº 11.941, de 2009 e, posteriormente, a Lei nº 12.973, de 2014, trataram especificamente desse tema, estabelecendo as regras para a exclusão desses valores na apuração do IRPJ e da CSLL, reproduzindo o que dispunha o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, fazendo as adequações necessárias ao reconhecimento em conta de resultado das referidas subvenções e doações.

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: (Vigência)

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

I - 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.

39. Apesar das mudanças na forma de contabilização e na legislação tributária, o princípio da não tributação das subvenções para investimentos e doações do poder público se manteve ao longo de mais de 40 anos. As alterações se concentraram na forma como essa exclusão é operacionalizada, adaptando-se às mudanças nas normas contábeis e societárias.

40. Em síntese, antes das alterações da Lei nº 6.404, de 1976, tais subvenções eram contabilizadas diretamente em conta de reserva de capital, no patrimônio líquido, ou seja, não transitavam pelo resultado do exercício. Depois das alterações, passaram a compor o resultado do período, o que motivou, com vistas a manutenção da neutralidade tributária, a sua exclusão na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

41. Essa breve análise histórica é importante para entender a razão pela qual os benefícios que não afetam o resultado do período, por decorrência lógica, não devem ser excluídos da apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

42. Para regulamentar a matéria, a Receita Federal editou normas infralegais, destaque para o já mencionado Parecer Normativo Cosit nº 112, de 1978 que relacionou requisitos a serem cumpridos para que os benefícios e incentivos fiscais pudessem ser enquadrados como subvenções para investimentos, passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

7. Conclusão

7.1. Ante o exposto o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item I, letra “b”, do Decreto-Lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

(...)

II – SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

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

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

III – As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior; (grifou-se).

43. Dentre os requisitos, exigiu-se a “sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos”, requisito esse que foi inclusive reproduzido no art. 112, §7º da IN RFB nº 1.515, de 2014 e, posteriormente, no art. 198, §7º da IN RFB 1.700, de 2017.

Art. 198. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual somente poderá ser utilizada para:

(...)

*§ 7º Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, **inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.** (grifou-se)*

44. Essa exigência gerou litígios, especialmente em relação ao ICMS, uma vez que o requisito de sincronia entre o recebimento do subsídio e a sua aplicação em investimentos não é adequado para esse tributo, dado que, regra geral, o contribuinte só passa a receber o benefício fiscal sobre os bens e serviços gerados a partir do empreendimento que se pretendeu incentivar, ou seja, após a conclusão da implantação ou expansão do empreendimento econômico. No caso do ICMS, primeiro o contribuinte realiza o investimento com recursos próprios e, após, passa a receber o benefício fiscal sobre os tributos gerados pelo empreendimento, podendo, inclusive, o montante do benefício superar os valores efetivamente investidos.

45. Foi nesse contexto de amplo litígio que a Lei Complementar (LC) nº 160, de 2017 alterou o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, inserindo os parágrafos 4º e 5º:

*§ 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. (grifos nossos)

46. Com o advento da alteração promovida pela LC nº 160, de 2017 no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, a controvérsia passou a se concentrar em definir quais incentivos fiscais estariam enquadrados no conceito de subvenções para investimentos, tendo o tema sido objeto de recente enfrentamento pelo STJ, tendo sido aprovada recentemente a seguinte tese repetitiva (Tema 1.182/STJ), cujos balizamentos serão importantes para esse julgamento:

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 nº 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 à 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. (grifos nossos)

47. A interpretação da RFB ao §4º da Lei nº 12.973, de 2014, redação dada pelo art. 9º da LC nº 160, de 2017 foi tornada pública por meio da IN RFB 1.881, de 2019 que introduziu o §8º no art. 198 da IN RFB nº 1.700, de 2017, dispensando-se, para os incentivos fiscais de ICMS, o cumprimento dos requisitos previstos no §7º (exigência de sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos). Por outro lado, foi ratificada a necessidade de o benefício ser concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico e de ser mantido em conta de reserva de lucros, logo, sem distribuição aos sócios:

Art. 198. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos** e as doações feitas pelo poder público, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, **não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual somente poderá ser utilizada para:**

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

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

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

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

(...)

§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1.881, de 03 de abril de 2019)

48. Sobre a inclusão das alterações promovidas pela LC nº 160, de 2017 e consequente alteração promovida na IN RFB nº 1.700, de 2017, mediante inclusão do §8º, a RFB se manifestou por meio da Solução de Consulta Cosit nº 145, de 2020, in verbis:

24 A LC nº 160, de 2017, foi editada para possibilitar a celebração de convênio entre os estados, com vistas à convalidação dos incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos à revelia do Confaz - intento alcançado com a publicação do Convênio ICMS 190, de 2017. Paralelamente ao seu objetivo principal, trouxe também em seu texto regramento específico quanto ao tratamento de subvenção para investimento de todo benefício fiscal concernente àquele imposto. Este último ponto foi introduzido no ordenamento por intermédio de seu art. 9º, o qual acrescentou os §§ 4º e 5º ao já mencionado art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014:

(...)

25 A norma em questão insere novo comando legal ao dispositivo que confere o adequado tratamento tributário, no que tange ao IRPJ e a CSLL, às subvenções para investimento. A LC nº 160, de 2017, atribui a qualificação de subvenção para investimento aos incentivos e os benefícios fiscais ou econômico-fiscais atinentes ao ICMS e determina que, para receberem o tratamento tributário previsto no art. 30, não poderão ser exigidos requisitos ou condições que não estejam previstos neste artigo. Ou seja, devem esses incentivos e benefícios equiparados à subvenção para investimento para fins deste dispositivo, dentre outros requisitos, terem sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, bem como devem ser contabilmente registrados conforme determina o citado dispositivo.

26 Como consequência das novas disposições legais trazidas pela LC nº 160, de 2017, foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 1.881, de 03 de abril de 2019, que acrescentou o §8º ao art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, retro transcrito, nos seguintes termos: (grifou-se)

49. A Solução de Consulta Cosit nº 145, de 2020 conclui então:

36 À vista do exposto, responde-se a consulente que, a partir do advento da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

50. Por todo o exposto, vemos que tanto a RFB quanto o STJ assentaram o entendimento de que com o advento da LC nº 160, de 2017, quanto ao ICMS, a Lei definiu que todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos a esse tributo são considerados subvenções para investimento, portanto passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

51. Diante dessa conclusão, resta entender e enfrentar quais são os requisitos e condições previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 que devem ser cumpridos. Esse aspecto foi objetivamente tratado pela já mencionada Solução de Consulta Cosit nº 145, de 2020, vejamos:

27. Por força desta alteração implementada na IN RFB 1.700, de 2017, não se pode exigir que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais a que alude o §4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, devam observar o prescrito pelo § 7º do art. 198 daquela IN, ainda que as disposições ali contidas não representem requisitos, mas sim características inerentes ao próprio conceito de subvenção para investimento.

28. Destaque-se, entretanto, que nem o § 8º do art. 198 da IN 1700, de 2017, nem o §4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, afastaram integralmente as exigências previstas em seus artigos, ou seja, as determinações ali dispostas continuam a ser exigíveis, inclusive para os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS.

29. Por conseguinte, ainda que qualificado pelo legislador como uma subvenção para investimento, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS só receberão o tratamento conferido pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, caso tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e obedeçam as demais prescrições previstas naquele artigo.

52. Recentemente, posteriormente a fixação das teses do Tema 1.183 pelo STJ, a RFB se manifestou por meio da Solução de Consulta Cosit nº 253, de 2023 ratificando as conclusões da Solução de Consulta Cosit nº 145, de 2020 e manifestando que a posição permanece em vigor até que eventualmente seja alterada por manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional de que trata a Lei nº 10.522, de 2022.

21. A Solução de Consulta Cosit nº 145, de 15 de dezembro de 2020, analisou questão de quase idêntica natureza. Ali foi examinado benefício que também se amolda à dicção legal caracterizando-se como “incentivo e benefício fiscal ou financeiro-fiscal relativo ao ICMS”. Na oportunidade, foram definidos os contornos para que o benefício possa receber o tratamento previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, relativamente ao IRPJ e à CSLL.

22. A Solução de Consulta nº 145, de 2020, é cristalina no sentido de que a concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos é um dos requisitos indispensáveis para que se possa aplicar as disposições do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Trata-se de condição, cuja ausência e/ou descumprimento impede a exclusão de montantes das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente da forma de recebimento da subvenção para investimento.

23. Por conseguinte, face à inafastabilidade do requisito relativo à “concessão como estímulo à implantação ou expansão” fica, de plano, impossibilitada a aplicação do tratamento tributário previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, aos incentivos ou benefícios fiscais e financeiros fiscais concedidos de maneira incondicionada, de forma gratuita ou sem nenhum ônus ou dever ao subvencionado, ou ainda àqueles concedidos sob condição não relacionada à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

53. Essa instância de julgamento está vinculada às posições exaradas por meio de Soluções de Consulta da RFB. Assim, enquanto não revogadas ou alteradas as Soluções de Consulta Cosit nº 145, de 2020 e 253, de 2023, suas disposições continuam em vigor e devem ser observadas. Conclui-se, pois, que devem ser observados os seguintes requisitos legais: a) concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não se aplicando aos incentivos ou benefícios fiscais concedidos de maneira incondicionada, de forma gratuita ou sem nenhum ônus ou dever ao subvencionado; e b) registro em reserva de lucros e limitações correspondentes.

54. Como vimos, a Autoridade Fiscal analisou a possibilidade de acatar a exclusão dos valores do incentivo fiscal de ICMS do ponto de vista de uma isenção fiscal concedida pelo Estado do Mato Grosso, concluindo que o benefício em questão não atenderia ao requisito legal de registro dos valores em reserva de lucros, não questionando o não atendimento de qualquer outro requisito legal. Destarte, nos limitaremos a avaliar unicamente esse aspecto.

55. Em sua defesa a impugnante apresentou as Demonstrações Financeiras do período auditadas (docs. 02 a 04) em que demonstra ter destinado às reservas de incentivos, no período auditado, os exatos valores dos incentivos fiscais, bem como demonstrou não ter realizado distribuição aos sócios dos referidos valores.

56. Tendo sido demonstrado pelo contribuinte que houve o cumprimento do requisito relativo à constituição das reservas de incentivo fiscal e não tendo sido contestado pela Autoridade Fiscal qualquer outro requisito legal, insubsistente também o lançamento quanto a este ponto.

Da inexistência de receita decorrente do incentivo fiscal 57. Um último argumento utilizado pela Autoridade Fiscal refere-se ao fato de o incentivo fiscal não ter gerado acréscimo patrimonial para o sujeito passivo, portando não haveria receita passível de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

58. Esse argumento foi utilizado para justificar a razão de um caso de imunidade não admitir a exclusão da base tributável do IRPJ e da CSLL. A lógica defendida pela Autoridade Fiscal está adequada para o contexto de uma imunidade, mas não é válida para o contexto de analisar o benefício fiscal pela ótica de uma subvenção para investimento.

59. Isso porque, desde a inclusão das alterações promovidas pela LC nº 160, de 2017, há uma autorização legal que admite a exclusão de benefícios fiscais de ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar nº 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014). Como vimos, essa foi a posição unânime adotada pelo STJ no julgamento do Tema 183.

60. Importante ressaltar que a tese fixada no Tema 183 levou em consideração essa linha de argumentação de que benefícios fiscais, de espécies diversas do crédito presumido, não geram acréscimo patrimonial. Apesar disso, a conclusão foi que a Lei nº 12.973, de 2014 autorizou a referida dedução, desde que cumpridos os requisitos nela estabelecidos. Cito exemplo de trecho da decisão do STJ em que a questão é enfrentada:

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. (grifos nossos)

Tributação Reflexa: CSLL e multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa

61. Por tratar das mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo referente à CSLL o decidido no lançamento do IRPJ. Da mesma forma, o fundamento utilizado para a constituição de ofício da multa isolada por estimativa não paga deixa de subsistir.

Conclusão

62. Ante o exposto e o contido nos autos do presente processo administrativo, reconheço por tempestiva a impugnação e voto por considerá-la PROCEDENTE, COM A EXONERAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, devendo ser mantida a exoneração do crédito tributário tal como decidido no acórdão de piso.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça