



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19614.742121/2022-56
ACÓRDÃO	1301-007.901 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NEXA RECURSOS MINERAIS SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/10/2020 a 31/12/2020, 01/01/2021 a 31/03/2021, 01/04/2021 a 30/06/2021

ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS PARA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

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.

INCENTIVOS FISCAIS À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. PARECER DO MCTI.

O Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI) é o órgão que detém a competência legal para opinar sobre matéria técnica a respeito de projetos de inovação tecnológica, conforme Decreto nº 5.798, de 2006. O Parecer Técnico, ainda que superveniente ao lançamento, emitido pelo MCTI deve ser reconhecido pela RFB e a glosa de exclusão de dispêndios de inovação tecnológica relativos a projetos anteriormente recusados pela RFB, deve ser cancelada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iágaro Jung Martins, José Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto integral), Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de análise de Recurso Voluntário interposto face a Acórdão de 1ª instância que considerou a “Manifestação de Inconformidade Improcedente”.

2. Foi lavrado Despacho Decisório (DD), de e-fls. 589/609, que não acatou as retificações das Declarações de Débitos e Créditos Tributário Federais (DCTFs), relativamente ao IRPJ e à CSL dos períodos de apuração do 4º trim./2020 e 1º e 2º trims./2021. Dele o Contribuinte foi cientificado em 23/09/2022 (e-fls. 611). O DD foi vazado nestes termos, em síntese:

Subvenções para Investimento

“2) O interessado justifica a retificação da DCTF nestes termos: [e-fls. 91/94]

1. As **retificações promovidas** pela requerente.

Com relação ao motivo para a redução dos valores originalmente declarados nas DCTFs, a requerente constatou que deixou de promover, em seus cálculos originais, adições e exclusões previstas e autorizadas na legislação tributária, assim como ajustou os valores correspondentes às antecipações dos tributos no período e, ainda, adequou os valores correspondentes ao lucro líquido.

Ao incorporá-los aos cálculos retificados, tais ajustes acabaram por diminuir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL originalmente adotadas pela empresa, justificando, assim, a redução nos valores dos tributos apurados para tais períodos, cujos montantes corretos foram retratados nas declarações retificadoras.

Para detalhar tais alterações, a requerente postula a juntada de demonstrativo contendo comparativo entre a apuração original e a apuração retificada (doc. 01 – e-fls. 95/101), em linha com os comentários abaixo:

(...)

(...)

4) Em atendimento à intimação [nº 53/2022-RFB/DEVAT/EOBAC, de 19/07/2022, e-fls. 102/104], o contribuinte prestou os seguintes esclarecimentos [e-fls. 111/114]:

1) As **subvenções para investimento** (item 3 do TIF).

O TIF n. 53/2022 informa que, em consulta à ECF transmitida para o ano-calendário de 2020 e documentos apresentados pela requerente na resposta anterior relativos

ao ano de 2021, constatou-se a exclusão do lucro líquido antes da CSLL e do IRPJ dos seguintes valores, referentes a doações e subvenções para investimento:

DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO (CÓDIGO 106 DA ECF)	
PA	VR (R\$)
4º TRIM/2020	85.244.851,25
1º TRIM/2021	91.520.411,74
2º TRIM/2021	50.249.289,15

Após pontuar os requisitos necessários, segundo a compreensão da Administração Tributária, para que as subvenções para investimento não sejam oferecidas à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, a d. autoridade da RFB solicita a apresentação de documentos e esclarecimentos, sobre os quais a requerente passa a discorrer.

No item 3.1 do TIF, a d. autoridade da RFB solicita a apresentação de 'cópias do Protocolo de Intenções firmado entre o contribuinte e o Estado de Minas Gerais, do Parecer Técnico Administrativo (PTA) expedido pela Secretaria de Estado da Fazenda (SEF/MG) e o inteiro teor do Regime Especial de Tributação (RET) que concedeu benefícios fiscais ao contribuinte, conforme se alega na petição mencionada'.

Em atenção ao referido item, a requerente postula a juntada do PTA n. 45.000000177-36, emitido pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, datado de 17.10.2019 e vigente no período objeto da presente análise (doc. 01, e-fls. 115/118).

Além disso, a requerente informa que também se aproveita dos regimes listados abaixo, que não estão amparados em documentos específicos, mas nos dispositivos da legislação estadual destacados no quadro reproduzido a seguir:

Convênio	Tipo de benefício	CONFAZ
Convênio ICMS 03/90	Isento	Convênio 03/90
Convênio ICMS 65/88 - ZFM	Isento	Convênio ICMS 65/88 - ZFM
Item 220 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/MG	Isento	Convênio 100/97
Item 220 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/MG	Diferimento	Convênio 100/97
Item 26 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/MG	Diferimento	Decreto 47.394/18, anexo I, item 446
Item 38 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/MG e arts. 218 a 220 da Parte 1 do Anexo IX.	Diferimento	Decreto 47.394/18, anexo I, item 264
Item 38 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/MG e arts. 218 a 220 da Parte 1 do Anexo IX.	Isento	Decreto 47.394/18, anexo I, item 264
Item 5, alínea "a", da Parte 1 do Anexo I do RICMS/MG	Isento	Decreto 47.394/18, anexo I, item 446
Item 5, alínea "a", da Parte 1 do Anexo I do RICMS/MG	Isento	Decreto 47.394/18, anexo I, item 446
Item 57 - RICMS/2002 - ANEXO IV	Com redução de base de cálculo	Decreto 47.394/18, anexo I, item 601
Item 9, alínea "a", da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/MG	Com redução de base de cálculo	Convênio 100/97

Com relação ao item 3.2 do TIF, a d. autoridade solicita que, caso os atos concessivos mencionados no item 3.1. tenham estabelecido contrapartidas ou obrigações à requerente, que ela apresente cópias dos documentos protocolizados junto ao Estado de Minas Gerais e, se existentes, apresente os documentos de homologação do cumprimento das contrapartidas ou obrigações expedidos pelo Estado.

A respeito desta solicitação, a requerente informa que **inexistem contrapartidas** ou obrigações vinculadas aos atos concessivos mencionados no item 3.1. acima.

No que tange ao item 3.3 do TIF, solicita-se a apresentação de documentos que comprovem o cumprimento dos requisitos ou condições relacionados no art. 30 da

Lei n. 12.973/2014, em especial o registro das subvenções para investimento como receita e a constituição e manutenção das subvenções recebidas em reserva de lucros desde a data do registro até a data presente.

A requerente informa, em atenção ao referido item, os respectivos registros/lançamentos contábeis, conforme detalhamento abaixo, cujo acesso ao conteúdo das informações está disponível nos bancos de dados da RFB, mais precisamente na ECF transmitida pela empresa. Confira-se:

PL

C - 24201070 - Reservas de Incentivos Fiscais

D - 24302035 - (-) Constituição de Reservas

Resultado

D - 41201040 - ICMS - Imp. S/Circul. de Merc. e Serv. | Net revenues (FS)

C - 47101610 - Benefícios fiscais - investimento | Other income and expenses, net (FS)

Por fim, no item 3.4 do TIF, a requerente é instada a apresentar memória de cálculo detalhada do valor mensal das subvenções para investimento objeto deste processo e documentos que comprovem a constituição desses valores (DAPI - Declaração de Apuração e Informação do ICMS e outros).

No que concerne ao referido item, a requerente postula a juntada de memória de cálculo relativa ao 4º trimestre de 2020 (doc. 02 – arquivo não paginável, e-fls. 119), bem como cópia das DAPIs (doc. 03, e-fls. 120/399 e 406).

Com relação à memória de cálculo relativa ao 1º e 2º trimestres de 2021, a requerente postula a concessão de prazo adicional de 10 (dez) dias para concluir a elaboração do aludido documento [que veio a ser juntado em 28/08/2022, arquivos não-pagináveis e-fls. 405 e 411]

(...)

(...)

Fundamentos

(...)

17) Pode-se extrair, a partir da análise dos trechos legais supramencionados [arts. 30 da Lei nº 12.973, de 2014; 1º, 3º, 9º e 10 da Lei Complementar nº 160, de 2017], que os benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS (caput do art. 155 da Constituição Federal de 1988) são considerados subvenção para investimentos indistintamente. Entretanto, ao fazermos uma análise em conjunto com os artigos 1º e 3º da mesma lei complementar, verifica-se que tais benefícios devem estar firmados por meio de **convênio/termo de acordo**. Tanto é que o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) normatizou o assunto por meio do Convênio ICMS 190/2017, de 15 de dezembro de 2017, o qual extraímos os trechos indispensáveis ao esclarecimento do fato concreto. Vejamos: [transcreve suas cláusulas 'primeira' e

'sétima', destacando o inc. III do § 2º daquela e os incs. IX a XI e XIV e XV do § 1º desta]

(...)

22) Observando os itens anteriores, temos que a intenção de o Estado estimular a implantação e expansão de empreendimento permanece como requisito previsto no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Ora, como identificar essa intenção (mesmo sem a necessidade de efetiva aplicação dos recursos para os fins prescritos) se nem termo de acordo há para analisar as premissas estipuladas para concessão do benefício de ICMS? Como identificar a materialidade do direito pleiteado? Como verificar o prazo de concessão do benefício fiscal de ICMS? Verifica-se que deve existir algum tipo de documento (seja qual for o nome dado) no qual possa ser identificada a intenção de subvencionar, conforme citado acima. Nesta mesma linha de raciocínio, imperioso observar o teor da Solução de Consulta Cosit nº 145/2020, cujos trechos de observação obrigatória para o caso ora analisado são colacionados a seguir: [transcreve seus itens '25', '27', '29' e '32']

(...)

Como o contribuinte não possui termo de acordo (ou qualquer outro documento similar) que comprove o requisito previsto no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, resta prejudicado o seu pleito para os benefícios que são concedidos por meio de convênios e decretos, dispostos na tabela do item 20 [transcrito na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 53/2022-RFB/DEVAT/EOBAC, de 19/07/2022, e-fls. 113].

23) Com relação aos benefícios que estão sendo abordados, torna-se importante **verificar a contabilização dos mesmos.**

Em atendimento à Intimação nº 53/2022-RFB/DEVAT/EOBAC, o contribuinte apresentou planilhas onde demonstra as notas fiscais abrangidas pelos benefícios, identificando cada benefício.

Em consulta ao sistema SPED – Nfe e aos documentos juntados ao processo pelo contribuinte, foi elaborada a planilha a seguir para exemplificar a forma como foram contabilizados os benefícios:

Planilha 1

Data de Emissão	Nº da NFe	CNPJ	VR. Total Bruto dos Produtos ou Serviços	Base de Cálculo do ICMS	Alíquota do ICMS	VR. Do ICMS	Vr. Do Benefício (Redução da Base de Cálculo)
(I)	(II)	(III)	(IV)	(V)	(VI)	(VII)	(VIII)
06/10/2020	143306	42.416.651/0014-21	5.339,84	2.135,94	7%	149,52	224,27

De acordo com a planilha 1 extraída do SPED NFe e da planilha Memória Cálculo 2020, apresentada pelo contribuinte, verifica-se que na coluna 'Valor do Benefício'

(coluna VIII da planilha I), o valor listado na mesma não está incorporado ao valor do ICMS (coluna VII da planilha I), sendo portanto, calculado à parte. Isto significa que os valores apurados na coluna 'Valor do ICMS', que são apurados e contabilizados de forma automática, a débito da conta 'Despesa com Vendas', não englobam os valores dos benefícios e portanto, não estão contabilizados a crédito na conta 'Receita de Subvenção Para Investimentos'. Isto pode ser verificado no sistema SPED Nfe, ou seja, neste sistema não há registros de base de cálculo de benefício e nem de valor de benefício.

Percebe-se claramente que o contribuinte emite suas notas fiscais destacando o ICMS efetivamente devido. A parametrização do seu sistema de escrituração não reconhece o valor do benefício fiscal de ICMS em contrapartida à subvenção para investimentos que o mesmo afirma possuir. Nesse ínterim, vejamos o que dispõe o CPC 07 (R1) em seus itens 38D e 38E:

Redução ou isenção de tributo em área incentivada

38D. Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental.

38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro (CPC 07 (R1), 2010, p.9).

O que se infere é que contribuinte busca adequar a sua escrituração contábil ao previsto na Lei nº 11.638/2007. Formalmente, com a estruturação de sua ECF, pode-se concluir que a realidade apresentada está de acordo com os padrões internacionais de contabilização (IFRS) incorporados à contabilidade brasileira pela lei supramencionada. Entretanto, **materialmente não se pode dizer o mesmo. O ICMS destacado nas notas fiscais de saída é 'o valor líquido', ou seja, não considera o saldo subvencionado. No momento em que a ECF, lançando o ICMS sobre vendas pelo 'valor nominal', está sendo criada uma ficção jurídica e contábil, pois a diferença entre o 'ICMS nominal' e o efetivamente destacado nas notas fiscais jamais foi reconhecida em sua contabilidade** (não é despesa paga, tampouco incorrida). Isto pode ser considerado como uma tentativa de induzir a administração tributária ao erro, pois caso fosse realizada uma análise sumária da situação concreta, sua escrituração contábil fiscal retificadora estaria em conformidade com a legislação.

Entretanto, o trânsito da conta de resultado subvenção para investimentos (em contrapartida ao 'ICMS nominal' sobre vendas) não possui lastro contábil, haja vista os documentos básicos de quantificação (notas fiscais) não terem sido gerados de

forma a reconhecer a dita subvenção no momento da emissão das respectivas vendas.

(...)” (grifou-se; negritou-se).

Incentivo de pesquisas, desenvolvimento e inovação tecnológica

“5) Em 26/08/2022, foi emitida a Intimação nº 70/2022-RFB/DEVAT/EOBAC, com o seguinte teor: [e-fls. 412/413]

6) Em atendimento à intimação, o contribuinte prestou os seguintes esclarecimentos: (e-fls. 420/421):

Considerando as alterações promovidas pela Requerente nas suas ECFs relativas ao 4º trimestre de 2020, bem como 1º e 2º trimestres de 2021, notadamente em relação à exclusão dos valores referentes a **incentivo de pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica (Lei n. 11.196/05)**, a d. autoridade da RFB solicitou a apresentação, no prazo de 20 (vinte) dias, do Parecer Técnico emitido pelo Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC), no qual constem as seguintes informações:

- Título do projeto;
- Nome e número de inscrição no CNPJ da ICT que executará o projeto;
- Nome e número de inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que efetivará os dispêndios relativos à execução do projeto
- Valor dos dispêndios e valor da exclusão a ser efetivamente utilizado;
- Prazo de realização do projeto.

No que tange ao parecer emitido pelo MCTIC, a Requerente esclarece que o referido órgão ainda não publicou tais documentos para os períodos de 2020 e 2021. Segundo consulta ao endereço eletrônico do MCTIC, o último lote disponibilizado corresponde ao ano-calendário de 2017. Confira-se: [...]

Diante disto, com o objetivo de fornecer as informações requeridas pela d. autoridade da RFB, a Requerente postula a juntada dos ‘Formulários para informações sobre as atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica nas empresas’, apresentados junto ao MCTI conforme respectivos recibos de entrega (doc. 01, e-fls. 422/481 e 482/585, com recibos de e-fls. 586 e 587).

(...)

Fundamentos

(...)

26) Em consulta à ECF transmitida relativa ao ano calendário 2020 e aos documentos juntados pelo contribuinte, relativos ao ano calendário 2021, consta uma conta de exclusão do Lucro Líquido antes da CSLL e do IRPJ nos valores de R\$ 2.801.381,64 (ano-calendário 2020) e R\$ 1.294.328,03 (ano-calendário 2021), referentes a incentivo de pesquisas, desenvolvimento e inovação tecnológica.

(...)

29) Por meio da análise da documentação apresentada, visto que não foi apresentado Parecer Técnico emitido pelo MCTIC- MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA, INOVAÇÕES E COMUNICAÇÕES), documento indispensável na verificação dos projetos enquadrados ou não no conceito de Inovação Tecnológica [arts. 12 a 14 da IN RFB nº 1.187, de 2011], consideram-se **indevidas as exclusões do Lucro Líquido** antes da CSLL e do IRPJ relativas aos anos-calendários 2020 e 2021, referentes a incentivo de pesquisas, desenvolvimento e inovação tecnológica” (grifou-se; negritou-se).

3. Irresignado, em 20/10/2022 (e-fls. 614), o Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 616/657), em que alegou, em síntese:

Subvenções para investimento

3.1. “3. As subvenções e os ajustes realizados pela impugnante nas DCTFs.

(...)

3.1. A equiparação da subvenção para custeio à subvenção para investimento pela Lei Complementar n. 160 e a desnecessidade de observância de outros requisitos.

(...)

Contudo, inexistem atos concessivos próprios no caso concreto da requerente e, conforme será demonstrado a seguir, a existência ou não desses documentos é irrelevante para o deslinde da questão, uma vez que a condição mencionada acima e fixada pelo Despacho Decisório é de todo improcedente.

(...)

Ou seja, a redação da Lei Complementar n. 160, nessa perspectiva, permite depreender que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal passaram a ser tratados como subvenções para investimento.

Por conta dessa equiparação, e apenas para fins fiscais, ingressaram na categoria de subvenções para investimentos todos os tipos de incentivos previstos em lei (reduções de base de cálculo, reduções de alíquota, financiamentos, devolução do tributo, créditos presumidos, isenções, diferimentos e outros) condicionados ou não

ao cumprimento de exigências nas leis instituidoras, sem exceção, até porque nada se excepcionou ou restringiu na Lei Complementar n. 160.

Em virtude dessa equiparação legal, os requisitos para a não tributação dessas subvenções são os mesmos aplicáveis às subvenções para investimento, quais sejam: (a) a constituição da correspondente reserva de lucros; e (b) a utilização de tais valores exclusivamente para a recomposição de prejuízos e/ou aumento do capital social. Confirme-se o comentado no art. 30 da Lei n. 12973, com a redação do art. 9º da Lei Complementar n. 160: [...]

(...)

É justamente por estas razões que, de modo diverso daquele sustentado pelo Sr. Agente da RFB, está afastada a necessidade de a subvenção estar vinculada à implantação de qualquer empreendimento. Os únicos requisitos exigidos pela lei são aqueles mencionados acima, e não aqueles apontados no Despacho Decisório.

Ou seja, considerando-se que as subvenções para custeio foram equiparadas a subvenções para investimento, para fins da Lei Complementar n. 160 e art. 30 da Lei n. 12.973, não se pode exigir que se lhes apliquem as mesmas condições exigidas para as subvenções para investimento, porque se assim fosse, desnecessária seria a equiparação do parágrafo 4º, nos termos em que foi construído, até porque as duas modalidades de subvenção e suas correspondentes características não existiriam.

(...)

Pelas razões acima, sendo irrelevante a implantação de empreendimentos, por certo que se torna **desnecessária a existência de ato concessivo próprio** tal como exigido pelo Sr. Agente da RFB para a aferição desta condição, o que frustra a premissa na qual se baseou a d. autoridade no presente caso para rejeitar as alterações promovidas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(...)

3.2. Os incentivos previstos na legislação do Estado de Minas Gerais e o cumprimento dos requisitos de natureza formal junto ao CONFAZ.

(...)

Dentre os requisitos destacados no Despacho Decisório e extraídos do Convênio CONFAZ n. 190 destaca-se a necessidade de (a) publicação pelo Estado em seu respectivo Diário Oficial da relação de todos os atos normativos dos benefícios concedidos e (b) o registro e o depósito junto ao CONFAZ, pelo Estado, dos atos concessivos.

A esse respeito, a impugnante ressalta que o Estado de Minas Gerais atendeu a ambos os requisitos, isto é, a publicação no Diário Oficial e depósito/registro dos

atos convalidados, seja para garantir os incentivos concedidos, seja para garantir a reinstituição dos benefícios fiscais após as alterações promovidas pela Lei Complementar n. 160. Essa informação, inclusive, foi fornecida pela impugnante na etapa de fiscalização, conforme quadro contendo a relação de incentivos por ela gozados à luz da legislação estadual.

De toda forma, para a remissão dos eventuais débitos tributários instituídos através da concessão de benefícios tributários de forma unilateral pelo Estado, foi publicado o Decreto Estadual n. 47.394, de 26.3.2018, indicando-se expressamente os artigos do regulamento do ICMS que suportam as operações desenvolvidas pela impugnante. Veja-se: [...]

As operações identificadas nos livros fiscais da impugnante constam especificamente nos itens 264, 446, 601 e 651 dos referidos Anexos, a saber: [...]

(...)

3.3. A tributação das subvenções representa ofensa ao princípio federativo e à imunidade recíproca.

(...)

3.4. A contabilização e a escrituração da subvenção: a observância do entendimento do Fisco na Solução de Consulta COSIT n. 55, de 25.3.2021.

(...)

Seguindo a orientação acima e com o objetivo de evidenciar a despesa de ICMS nos registros contábeis, a impugnante contabilizou o valor total do ICMS que seria devido se não houvesse o benefício e, a crédito em conta de resultado, registrou, exatamente, a '(...) diferença entre o ICMS sobre vendas computado sem o recebimento da subvenção e o ICMS sobre vendas computado com o recebimento da subvenção (...)', tendo efetuado a exclusão, em seu e-Lalur e e-Lacs, justamente desse valor. Vejamos:

Resultado

D – 41201040 – ICMS – Imp. S/Circul. de Merc. e Serv. | Net revenues (FS)

C – 47101610 – Benefícios fiscais - investimento | Other income and expenses, net (FS)

(...)

Ora, seguindo as orientações do Fisco, mas também as orientações do Pronunciamento Técnico CPC07, não há qualquer irregularidade cometida pela impugnante, muito menos qualquer 'ficção jurídica e contábil' por ela estruturada que justifique a manutenção das conclusões do Despacho Decisório. Trata-se, por todas as razões apresentadas até aqui, da aplicação da legislação tributária, cuja operacionalização pela impugnante observou os atos e manifestações oficiais sobre a matéria.

Tais lançamentos em conta de resultado demonstraram os valores brutos do ICMS e do benefício da subvenção para investimento, com efeito zero no resultado da companhia, demonstrando a origem do incentivo, cujo montante foi excluído das apurações do IRPJ e da CSLL.

(...)” (grifou-se; negritou-se)

Incentivo de pesquisas, desenvolvimento e inovação tecnológica

- 3.2. “4. O Parecer Técnico do MCTIC e as exclusões referentes aos incentivos de pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica.

(...)

Em primeiro lugar, o Sr. Agente da RFB ignorou a informação prestada pela impugnante no sentido de que o MCTIC ainda não publicou os pareceres relativos

(...)

Ademais, é importante observar que, ciente da possível demora do MCTIC para emitir os respectivos pareceres, o próprio Ministério disponibiliza cartilha de orientações denominada ‘Guia da Lei do Bem’ na qual reconhece expressamente que ‘a utilização dos incentivos por parte das empresas ocorre de forma automática, não havendo consulta prévia nem pré-análise dos projetos’”.

4. Sobreveio deliberação da Autoridade Julgadora de 1ª instância, consubstanciada no Ac. nº 104-014.227 – 5ª TURMA/DRJ04, proferido em sessão realizada em 12/07/2023 (e-fls. 782/799), de que se deu ciência ao Contribuinte em 09/08/2023 (e-fls. 803), cuja ementa foi vazada nestes termos:

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

Período de apuração: 01/10/2020 a 30/06/2021

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROSFISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

A partir 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 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.

PESQUISA E INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. CONDIÇÕES. INDEDUTIBILIDADE.

É indevida a dedução, para efeito de apuração do Lucro Real, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados, no período de apuração, com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesas operacionais, se o

Ministério da Ciência, Tecnologia e Informações (MCTIC) não aprovou, total ou parcialmente, as informações prestadas pela pessoa jurídica.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Outros Valores Controlados”

5. Irresignado, em 06/09/2023 (e-fls. 806), o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 807/848), de teor similar à Manifestação de Inconformidade.

VOTO

Conselheiro **Rafael Taranto Malheiros**, Relator

6. O recurso é tempestivo (e-fls. 803 e 806), pelo que dele se conhece.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS

7. Quanto à matéria, a DRJ se manifestou nestes termos:

“(…)

9. Como visto [dos itens ‘27’ a ‘29’ da Solução de Consulta Cosit nº 145, de 2020], entendeu-se que o fato de o incentivo fiscal ser considerado como ‘subvenção para investimento’, por si só, não implica que ele possa não ser computado na apuração do lucro real; à dedução não se prescindiria do cumprimento dos requisitos e condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Veja-se a ementa da Solução de Consulta (quanto ao IRPJ): [...]

10. Nesta matéria, há recente decisão do STJ [de 12/06/2023], em sede de recurso repetitivo (tema 1.182¹), que entendeu não ser possível excluir benefícios fiscais relacionados ao ICMS - diminuição de alíquota, isenção, deferimento, entre outros – como redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os

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

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

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

requisitos previstos no art. 10 da Lei Complementar 160/2017 e no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Então, para usufruir da dedução aqui discutida, a empresa precisa atender os requisitos legais, como o de demonstrar que investiram na expansão para a qual receberam o incentivo. Vejamos a tese firmada em recurso repetitivo, na qual a sessão pacificou o entendimento de que a tese estabelecida no EResp. 1.517.422 não é extensível aos demais benefícios de ICMS: [...]

11. No caso em questão, a documentação apresentada pela Reclamante ao longo da ação fiscal e em sede de manifestação de inconformidade não revela que o incentivo tenha sido concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Pelo contrário, a Reclamante aduz que a não tributação das verbas oriundas da subvenção não estaria condicionada ao citado estímulo, conforme se vê no trecho abaixo reproduzido da contestação: [...]

(...)

12. Finalizando o tópico a respeito das subvenções, em se tratando da alegação da Reclamante sobre ofensa a princípio constitucional (federativo e imunidade recíproca), é de se ressaltar que o exame de validade das normas insertas no ordenamento jurídico através de controle de constitucionalidade é atividade exercida de maneira exclusiva pelo Poder Judiciário e expressamente vedada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a teor do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972: [...]” (grifou-se; negritou-se).

8. Começando pelo final, a Interessada não apresentou razões em Voluntário acerca do princípio do pacto federativo e da imunidade recíproca, pelo que a matéria é incontroversa nesta 2ª instância de julgamento.

9. Quanto a benefícios fiscais do ICMS em si, a questão já foi por demais debatida no âmbito deste Conselho, inclusive no âmbito desta Turma². De novidade (nem tão nova assim), registra-se que os REspS de nºs 1.945.110/RS e 1.987.158/SC, que ensejaram a edição do Tema Repetitivo nº 1.182 do STJ, transitaram em julgado em 14/08/2024, sendo, assim, seus entendimentos são de observação compulsória pelos Conselheiros do CARF³.

10. No caso, tanto Fiscalização quanto DRJ se apegam, para indeferir o direito à retificação das DCTFs, ao teor da 1ª tese fixada no Tema em comento, que determina que, para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSL de benefícios fiscais do ICMS que não sejam do tipo crédito presumido (como isenções, diferimento e redução de base de cálculo, usufruídos pela Interessada), devem ser “atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014) [...]”. Esquecem-se da 2ª tese, aplicável a tais benefícios, a prescrever que, para referida exclusão, “[...] **não deve ser exigida a demonstração de**

² Por exemplo, Ac. nº 1301-006.343, s. 13/04/2023, Rel. Cons. Marcelo José Luz de Macedo, Red. Des. Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, que votou com amparo na Solução de Consulta Cosit nº 145, de 2020.

³ Art. 98, inc. II, alínea b), do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023.

concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, o que não obsta a fiscalização federal de proceder ao lançamento dos tributos se se der aos incentivos “finalidade estranha”, a teor da 3ª tese. Esclarecem o sentido e o alcance das 2ª e 3ª teses excertos dos votos-vogal dos Ministros Herman Benjamin (que sugeriu a 3ª tese) e Mauro Campbell no âmbito do REsp nº 1.945.110/RS:

“Nessa linha de raciocínio, em análise mais aprofundada do precedente firmado no julgamento dos EDcl no REsp 1.968.755/PR – indispensável porque estamos a decidir, em sessão presencial, feito cujo julgamento encontra-se submetido ao rito dos Recursos Repetitivos –, considero que a manutenção da exigência de que os valores dos benefícios fiscais sejam mantidos em conta de reserva do Patrimônio Líquido da empresa conduz ao entendimento de que se preserva, ainda que em menor extensão, a ratio segundo a qual tais benefícios devem estar minimamente relacionados com a viabilidade do empreendimento econômico. Assim, eventual desvirtuamento, mesmo que posterior (por exemplo, utilização desse valor para aumento do capital social, com ulterior restituição ao titular das ações ou cotas empresariais), retirará – com base no § 2º do art. 30 da Lei 12.973/2014 (não revogado pela Lei Complementar 160/2017) – a aplicação do regime jurídico estabelecido na LC 160/2017, rendendo ensejo à instauração de procedimento fiscalizatório tendente a submeter a quantia à tributação (IRPJ e CSSL).

“Decerto, 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 (utilização conforme incisos I e II do art. 30, da Lei n. 12.973/2014). Essas limitações são importantes porque vedam a distribuição dos valores correspondentes aos sócios como lucros e dividendos, direcionando a desoneração fiscal para a capitalização da empresa, proporcionando a geração de empregos e renda, tal é a sua função social”.

11. Posto isto, é de saber se a Interessada atendeu aos demais requisitos legais.

11.1. Como se vê do item “4)” do DD, retro transcrito, demandou-se da Interessada a “apresentação de documentos que comprovem o cumprimento dos requisitos ou condições relacionados no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, em especial o registro das subvenções para investimento como receita e a constituição e manutenção das subvenções recebidas em reserva de lucros desde a data do registro até a data presente”.

11.1.1. Quanto ao registro em reserva de incentivos fiscais, a Interessada o demonstra e a Fiscalização nada opõe.

11.1.2. Quanto ao registro das subvenções como receita, a Fiscalização apresenta óbices, como se vê do item “23)” do DD, retro transcrito. Como observa a Interessada, estes “não foram objeto de análise pela decisão ora recorrida”. Provavelmente, por se tratar de ilação da Autoridade, como se vê de trecho em que diz que o fato de o “ICMS destacado nas notas fiscais de saída [ser] ‘o valor líquido’, ou seja, não considera o saldo subvencionado [...] pode ser considerado como uma tentativa de induzir a administração tributária ao erro, pois caso fosse

realizada uma análise sumária da situação concreta, sua escrituração contábil fiscal retificadora estaria em conformidade com a legislação”, tendo anteriormente admitido a correção do procedimento contábil. Importa, como diz a Interessada, que os “lançamentos em conta de resultado demonstraram os valores brutos do ICMS e do benefício da subvenção para investimento, com efeito zero no resultado da companhia, demonstrando a origem do incentivo, cujo montante foi excluído das apurações do IRPJ e da CSLL”.

11.2. Quanto aos requisitos do art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 2017, nem Autoridade Fiscal nem DRJ fizeram referência a eles. De todo modo, a Interessada demonstra, em seu recurso, que a “unidade federada” (no caso, MG) os satisfaz.

11.2.1. Com relação ao inc. I, que trata da publicação em diário oficial de relação “com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais”, o Estado o fez quando da edição do Dec. nº 47.394, de 2018⁴.

11.2.2. Com relação ao inc. II, que trata do “registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos” a que se refere o inc. I, tal se deu em 28/08/2018, conforme o “Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ Nº 50/2018”⁵.

12. Pelo exposto, neste tópico, assiste razão à Interessada ao afirmar que o “STJ reconheceu que os incentivos e benefícios de ICMS foram todos equiparados a subvenções para investimento, independentemente de terem sido concedidos com a finalidade de implantação de empreendimento, devendo, porém, ser feita e mantida reserva de incentivos fiscais, nos termos do art. 30 da Lei n. 12973”.

INCENTIVO DE PESQUISAS, DESENVOLVIMENTO E INOVAÇÃO TECNOLÓGICA

13. Quanto à matéria, a DRJ se manifestou nestes termos:

“(…)

14. A ‘Lei do Bem’ – Lei nº 11.196, de 2005, visa fomentar o investimento em pesquisa, desenvolvimento e inovação, mediante concessão de incentivos fiscais direcionados às pessoas jurídicas que realizarem pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica. Nos termos constantes do ‘Guia Prático da Lei do Bem’⁶, publicação do MCTIC, ‘a fruição dos benefícios, para realização de atividades PD&I

⁴ “Publica a relação dos atos normativos relativos a benefícios fiscais referentes ao ICMS, estabelecidos em desacordo com a Constituição Federal, para fins de remissão de créditos tributários e de reinstituição de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiros fiscais, nos termos da Lei Complementar Federal nº 160, de 7 de agosto de 2017”. Disponível em https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2018/d47394_2018.html.

⁵ Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1/minas-gerais/2018/certificado-de-registro-e-deposito-se-confaz-no-50-2018/certificado-de-registro-e-deposito-se-confaz-no-50-2018.pdf/view>

⁶ Disponível em <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/lei-do-bem/arquivo/pdf/GuiaPraticodaLeidoBem2020MCTI.pdf>

pelas empresas, é auto declaratória, não sendo necessária uma aprovação prévia. No entanto, a empresa deverá prestar, em meio eletrônico, até 31 de julho do ano subsequente ao ano de fruição, as informações sobre os programas de P&D tecnológico que foram beneficiados'. Ainda, segundo o Guia (item '2.3. Da Comprovação das Atividades de PD&I'), o MCTIC é o órgão responsável pelo recebimento das informações prestadas pelo interessado e pela análise da procedência do(s) projeto(s) apresentado(s), e, para tanto, poderá demandar novos esclarecimentos e, ao final, decidirá por sua não aprovação, pela aprovação parcial ou pela aprovação integral.

15. A 'Lei do Bem' foi regulamentada pelo Decreto nº 5.798, de 7 de junho de 2006, do qual se extraem os excertos a seguir transcritos: [arts. 3º, inc. I; 8º; 13; 14, §§ 1º e 2º]

16. No âmbito do MCTIC, foi editada a Portaria MCTIC nº 2.794, de 30 de junho de 2020, que disciplinou as normas e diretrizes para a prestação de informações pelas empresas beneficiárias dos incentivos fiscais da 'Lei do Bem', referentes aos seus programas de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, bem como os procedimentos para análise das informações e para a apresentação de contestação e recurso do resultado da análise. Sobre a prestação de informações, ao MCTIC, acerca dos programas de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica realizados pelas empresas beneficiárias de incentivos fiscais, assim estabeleceu a referida Portaria, em seu art. 2º: [o art. 3º dispõe acerca do 'Parecer Técnico'; o art. 5º dispõe sobre a 'contestação' do Parecer Técnico pelo interessado; o art. 7º dispõe sobre o 'recurso administrativo' que pode ser interposto em face da contestação]

(...)

17. A Instrução Normativa RFB Nº 1.187, de 2011, citada no Despacho Decisório, aponta que a aprovação do projeto é obrigatória, para fins de uso da exclusão:

Art. 14. A pessoa jurídica somente poderá fazer uso da exclusão de que trata o art. 12 em relação aos projetos previamente:

I - selecionados pelo Comitê Permanente de Acompanhamento de Ações de Pesquisa Científica e Tecnológica e de Inovação Tecnológica constituído por representantes do Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT), do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC) e do Ministério da Educação (MEC), indicados pelos respectivos Ministros de Estado;

II - aprovados pelo órgão máximo da ICT, ouvido o núcleo de inovação tecnológica da instituição, na forma do art. 16 da Lei nº 10.973, de 2004.

(...)

20. Mesmo com a apresentação do mencionado formulário, a Reclamante não traz aos autos o Parecer Técnico. Sem o pronunciamento procedente do MCTIC a respeito dos valores a título de incentivo fiscal (P&D) utilizados pela Reclamante, não é possível que o Fisco acate a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (grifou-se; negritou-se).

14. Primeiramente, a Interessada alega que as “conclusões [da DRJ], além de contraditórias em si, acima não merecem prosperar”, uma vez que admitem que a fruição do benefício é auto declaratória e mantêm o teor DD. Não há contradição alguma: *mutatis mutandis*, a sistemática é a mesma de quase todas as declarações fiscais: o contribuinte primeiro as apresenta; a seguir, dentro de certo lapso (decadencial, de homologação etc.), o Fisco acata ou não as informações nelas inseridas. Considerando que a matéria encontra sua regulamentação no art. 567 do Dec. nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto de renda de 2018 – RIR/18), o art. 571 desta norma (repetido pelos arts. 13 do Dec. nº 5.798, de 2006, e 21 da IN RFB nº 1.187, de 2011), com fundo no art. 24 da Lei nº 11.196, de 2005, não deixa dúvida: “[o] descumprimento de obrigação assumida para obtenção dos incentivos de que tratam o art. 564 ao art. 569 e a utilização indevida dos incentivos fiscais neles referidos implicam perda do direito aos incentivos ainda não utilizados e o recolhimento do valor correspondente aos tributos não pagos em decorrência dos incentivos já utilizados, acrescidos de juros e multa, de mora ou de ofício, previstos na legislação tributária, sem prejuízo das sanções penais cabíveis”.

15. Em segundo lugar, aduziu em razões de Voluntário “que, até o presente momento, o MCTIC ainda não publicou os pareceres relativos aos anos de 2020 e 2021”. O quadro fático se alterou: em 13/10/2025, a Interessada juntou aos autos os pareceres, contestações e respostas às contestações de 2020 (e-fls. 857/858) e 2021 (e-fls. 860/879). Em relação ao ano de 2020, o valor aprovado foi de R\$ 2.801.381,64, tal qual informado pelo Contribuinte em sua escrituração; em relação ao ano de 2021, o valor aprovado foi de R\$ 9.443.479,44, montante superior ao escriturado, que foi de 1.294.328,03.

CONCLUSÃO

16. Por todo o exposto, conheço o recurso e, no mérito, dou-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros