



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.733293/2020-81
ACÓRDÃO	1402-007.472 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMIFEC ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

LUCRO REAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR N.º 160/2017. ART. 30 DA LEI N.º 12.973/2014. REQUISITOS LEGAIS OBRIGATÓRIOS. AUSÊNCIA DE RESERVA DE LUCROS. TRIBUTAÇÃO DEVIDA.

A Lei Complementar n.º 160/2017, ao classificar os incentivos fiscais de ICMS como subvenções para investimento, atraiu expressamente a aplicação do regime jurídico previsto no art. 30 da Lei n.º 12.973/2014. A exclusão de tais valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não é incondicional. Subordina-se estritamente à constituição de Reserva de Incentivos Fiscais e à vedação de distribuição desses valores aos sócios. Constatada a ausência de escrituração dos valores na conta de reserva específica no Patrimônio Líquido (Livro Diário), resta descumprida a condição legal para a não incidência, impondo-se a manutenção do lançamento.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2016

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário da recorrente, mantendo os lançamentos, vencidos o Relator e os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Ricardo Piza Di Giovanni que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Rafael Zedral.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral – Redator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alessandro Bruno Macêdo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Distrito Federal (DRJ01) que decidiu manter os Autos de Infração para exigência de IRPJ e CSLL, tendo em vista a exclusão indevida, no lucro líquido do período (LALUR e LACS), de valores relativos a crédito presumido de ICMS incidente na venda interestadual de produtos derivados da mandioca, referentes ao ano-calendário de 2016, acrescidos juros de mora e da multa de ofício no percentual de 75%, no valor total de R\$ 2.319.330,55.
2. Os Autos de Infração foram assim fundamentados:

VR 09RF DEFIS



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

Fl. 2

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 10950-733.293/2020-81

Auto de Infração
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA

Unidade	Número do Procedimento Fiscal
DRF - MARINGÁ	0910500.2019.00394
Local de Lavratura	Data Hora
DRF MARINGÁ	19/10/2020 16:14

SUJEITO PASSIVO

Nome Empresarial	CNPJ
AMIFEC ALIMENTOS LTDA	05.693.158/0001-08
Logradouro	Número
RODOVIA PR 182 KM 3	SN
Bairro	Cidade/UF
ZONA RURAL	NOVA LONDRINA/PR
	CEP
	87970000

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
IMPOSTO	2917	843.391,20
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2020)		216.515,08
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		632.543,39
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		1.692.449,67
UM MILHÃO, SEISCENTOS E NOVENTA E DOIS MIL, QUATROCENTOS E QUARENTA E NOVE REAIS E SESENTA E SETE CENTAVOS		

VR 09RF DEFIS



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

Fl. 19

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 10950-733.293/2020-81

Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

LAVRATURA

Unidade	Número do Procedimento Fiscal
DRF - MARINGÁ	0910500.2019.00394
Local de Lavratura	Data Hora
DRF MARINGÁ	19/10/2020 16:14

SUJEITO PASSIVO

Nome Empresarial	CNPJ
AMIFEC ALIMENTOS LTDA	05.693.158/0001-08
Logradouro	Número
RODOVIA PR 182 KM 3	SN
Bairro	Cidade/UF
ZONA RURAL	NOVA LONDRINA/PR
	CEP
	87970000

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2973	312.260,83
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2020)		80.424,45
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		234.195,60
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		626.880,88
SEISCENTOS E VINTE E SEIS MIL, OITOCENTOS E OITENTA REAIS E OITENTA E OITO CENTAVOS		

3. Para evitar repetições, colaciono o relatório do v. acórdão recorrido:

[...] RELATÓRIO

Tratam-se os presentes autos de apuração do IRPJ e da CSLL relativos ao ano-calendário de 2016, cujos débitos não foram recolhidos a Fazenda Pública em virtude da exclusão indevida, no lucro líquido do período (LALUR e LACS), de valores relativos a subvenções para investimentos calculados a partir de crédito presumido de ICMS incidente na venda interestadual de produtos derivados da mandioca.

O valor total (original) do auto de infração de IRPJ totalizou R\$1.692.449,67, e a CSLL totalizou 626.880,88.

DO SUJEITO PASSIVO

De acordo com seu Estatuto Social, no período abrangido pela fiscalização (6a e 7a Alteração Contratual), a empresa tinha como objeto social principal a atividade de: *"Fabricação e comercialização de féculas, amidos, e modificados de mandioca, transportes rodoviários de cargas secas, municipal, intermunicipal e interestadual"*.

Além disto, no CNAE-Fiscal sua classificação principal é a de nº 1065-1-01 - "*Fabricação de amidos e féculas vegetais*", abrigando-se sob o nome de fantasia "AMIFEC", e possui duas filiais, sendo uma filial localizada no município de Maria Helena e outra em Cidade Gaúcha, ambas no Estado do Paraná.

Segundo as informações contidas na Escrituração Contábil Fiscal - ECF referente ao ano-calendário sob fiscalização, apresentada em 29/07/2019, o sujeito passivo indicou o regime tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real e apuração TRIMESTRAL, além de estar sujeito ao regime não-cumulativo de apuração do PIS/Pasep e da COFINS.

No que concerne a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), aferiu-se que o sujeito passivo apresentou todas as declarações devidas nos períodos fiscalizados (mensal) dentro do prazo de entrega, porém sem qualquer valor de IRPJ e CSLL devidos, existindo apenas débitos relativos a retenções de PIS/Pasep e COFINS, além de IRRF em todo o período de 2016, conforme planilha (SIC) no Termo de Verificação Fiscal (TVF).

Em relação às EFD-Contribuições devidas no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2016, constatou-se que o sujeito passivo apresentou as declarações de forma espontânea dentro do período de entrega das declarações.

De acordo com as informações contidas nessas EFDs, corroboradas pelos dados extraídos das notas fiscais eletrônicas emitidas no período em análise (SPED-NFe), verificou-se que o sujeito passivo realizou basicamente vendas de farinha de mandioca (branca e amarela), goma de mandioca, fécula de mandioca, polvilho doce e azedo, mistura (mix) para pão de queijo e tapioca, produtos com incidência de PIS/Pasep e Cofins às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, com exceção dos produtos classificados sob o NCM nº 1106.20.00 e 1901.20.00, que são tributados à alíquota zero pelas contribuições.

DO PROCEDIMENTO FISCAL

O procedimento de fiscal teve início em 09/09/2019, mediante ciência postal do Sujeito Passivo acerca do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, lavrado em 05/09/2019, pelo qual foram solicitados as informações e os documentos necessários à realização da verificação fiscal, sobretudo no que se refere à apuração do Imposto do Renda da Pessoa Jurídica e das contribuições sociais no ano-calendário de 2016.

Nesse diapasão, o sujeito passivo foi intimando, por intermédio do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 19/11/2019, a demonstrar a base legal e os cálculos realizados na exclusão de "Doações e Subvenções para Investimento" realizada nos quatro trimestres de 2016 no LALUR e no LACS.

Em resposta apresentada em 22/01/2020, o sujeito passivo apresentou os seguintes argumentos sobre a exclusão dos valores relativos às Subvenções para Investimento:

O direito ao crédito presumido sobre a venda de fécula de mandioca, amido de mandioca e farinha de mandioca estava previsto no Regulamento do ICMS do Estado do Paraná vigente na época, com prorrogação de validade conforme Decreto 3.241 de 23 de dezembro de 2015, que introduziu alterações no Regulamento original conforme Decreto 6.080 de 28 de setembro de 2012, mais precisamente no Anexo IU - Crédito Presumido, item 8, Nota 1, prorrogando até 31/12/2016, o benefício do crédito presumido de 55% sobre o valor do ICMS incidente sobre as saídas, conforme transcritos abaixo:

Em suma, o sujeito passivo assevera que tem direito a crédito de ICMS proveniente da venda de derivados de mandioca, calculado a partir de 55% (cinquenta e cinco por cento) do débito desse

tributo estadual, conforme previsto nos decretos estaduais citados, incidente sobre a venda interestadual de derivados de mandioca.

Além disto, segundo o sujeito passivo esse crédito deveria ser considerado como Subvenção para Investimentos, nos termos da Lei nº 12.973/14 (art. 30), uma vez que cumpriu todos os requisitos legais para o aproveitamento dos valores mediante sua exclusão do lucro líquido do período, bem como da base de cálculo da CSLL, dentre eles a não distribuição de lucros aos sócios da empresa.

Ademais, os montantes relativos ao crédito presumido apurado, ao controle de utilização e ao controle de saldos do referido crédito estariam demonstrados em uma planilha anexada à resposta apresentada, sendo que as exclusões levadas a efeito foram realizadas até o limite dos lucros apurados em cada período de apuração, de modo a não gerar prejuízo fiscal, ou base de cálculo negativa, e que está política teria sido adotada a partir do quarto trimestre de 2013.

Contudo, asseverou a Autoridade Fiscal, os demonstrativos citados pelo sujeito passivo não foram apresentados à fiscalização.

Por fim, o sujeito passivo propugnou que com o advento da Lei Complementar nº 160/2017, sobretudo no seu art. 9º, que todos os incentivos e benefícios fiscais deveriam ser considerados como Subvenção para Investimentos. Demais disso, pontuou que, no âmbito do ICMS, a Lei Complementar nº 24/1975 seria enfática ao enquadrar como benefício fiscal toda e qualquer permissão que implique em redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus do tributo.

DAS IRREGULARIDADES

DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

O sujeito passivo realizou ajustes na apuração do lucro real no e na base de cálculo da CSLL excluindo da base de cálculo para a apuração do IRPJ e da CSLL valores relativos a crédito presumido de ICMS/PR, classificados, segundo ele, como Subvenção para Investimentos.

Os valores registrados trimestralmente pelo sujeito passivo no e-LALUR e no e-LACS anularam completamente o lucro líquido contábil, de maneira que não houve, em todos os períodos de apuração, qualquer valor a pagar a título de IRPJ e CSLL.

Os valores excluídos pelo sujeito passivo alcançaram a quantia de R\$ 3.469.564,92 (três milhões, quatrocentos e sessenta e nove mil, quinhentos e sessenta e quatro reais e noventa e dois centavos), conforme tabela no TVF.

Segundo o contribuinte fiscalizado, os valores em apreço se referem a crédito presumido de ICMS calculado sobre a venda de fécula de mandioca, amido de mandioca e farinha de mandioca, benefício previsto no Regulamento do ICMS do Estado do Paraná, nos termos do Decreto nº 12.530/14, que introduziu alterações ao Regulamento do ICMS/PR, estabelecido pelo Decreto nº 6.080/12, preconizado no ANEXO III - Crédito Presumido, Item 8, Nota 1, à alíquota de 55% (cinquenta e cinco por cento) incidente sobre o valor do ICMS devido sobre as saídas daqueles produtos nas operações interestaduais.

De acordo com as informações extraídas junto às EFDs apresentadas no período, vislumbrou-se que o sujeito passivo realizou operações de saída de produtos derivados de mandioca (NCMs 1106.20.00 e 1108.14.00) em operações interestaduais (CFOP 6.xxx) no valor de R\$ 60.736.821,25 (sessenta milhões, setecentos e trinta e seis mil, oitocentos e vinte e um reais e vinte e cinco centavos) [considerando todas as saídas, não apenas as de venda] que projetaria um crédito presumido de R\$ 2.412.085,83 (dois milhões, quatrocentos e doze mil, oitenta e cinco reais e oitenta e três centavos), conforme depurado no TVF.

A Autoridade Fiscal ressalta que a Subvenção para Investimentos calculada pelo sujeito passivo no ano-calendário de 2016 superou a projeção de crédito presumido em R\$ 1.057.479,09 (um milhão, cinquenta e sete mil, quatrocentos e setenta e nove reais e nove centavos).

Não obstante, ao se cotejar a escrituração contábil contida na ECD apresentada pelo sujeito passivo via SPED-Contábil, constatou-se que o sujeito passivo NÃO realizou qualquer lançamento com o intuito de registrar a exclusão dos valores relativos aos créditos presumidos do resultado exercício, em desacordo com o estipulado no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, que determina que as subvenções para investimentos não devem ser computadas na determinação do lucro real desde que registradas na conta patrimonial de Reserva para Incentivos Fiscais.

Além do mais, em cotejo ao Livro de Registro e Apuração de ICMS, presente na EFD-ICMS/IPI apresentada pelo sujeito passivo, não foi possível identificar a totalidade dos créditos presumidos propugnados no período de apuração.

Com efeito, ao se consultar os registros sob o código PRO20008 foi possível extrair que apenas R\$ 929.595,84 (novecentos e vinte e nove mil, quinhentos e noventa e cinco reais e oitenta e quatro centavos) foram escriturados no livro de apuração a título de crédito presumido de ICMS, sendo a totalidade dos valores registrada somente no quarto trimestre de 2016, conforme demonstrado no TVF.

Da Natureza Jurídica das Subvenções Para Investimento - Inaplicabilidade no Caso Concreto - Não Cumprimento dos Requisitos Legais

A redação final do art. 30 da Lei nº 12.973/14 passou a ter a seguinte configuração, com destaque para os §§ 4º e 5º adicionados pela Lei Complementar 160/17.

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:

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017). (grifos nossos)

Com efeito, o próprio caput do art. 30 estabelece expressamente que "...concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos..." e "...desde que seja registrada em reserva de lucros...".

Além destes, há no texto legal dispositivos que restringem a aplicação e a destinação dos recursos registrados na reserva de lucros, tais como, destaca-se, a não restituição dos valores aos sócios e a não integração na base de cálculo dos dividendos.

Da Inexistência de Registros Contábeis - Não Cumprimento dos Requisitos Legais

A Autoridade Fiscal afirma que um dos requisitos para que as Subvenções Para Investimentos tenham efeitos fiscais na determinação do lucro real é o registro dos valores em reserva de lucros.

Expressamente o texto legal (art. 30 da Lei nº 12.973/14) estabelece a seguinte condicional: "(...) 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".

No entanto, assevera a Autoridade Fiscal, o sujeito passivo não realizou qualquer registro no resultado tendo como contrapartida conta patrimonial de reserva de lucros, sobretudo nos valores aproveitados em cada período de apuração.

Da Insuficiência de Registro e Controle Fiscal - RAICMS

De acordo com a legislação estadual vigente à época dos fatos geradores, Decreto nº 6.080/12 (RICMS/PR), o crédito presumido proveniente do ICMS devido nas vendas interestaduais de derivados de mandioca deveria ser lançando como "Outros Créditos" no Livro de Registro de Apuração de ICMS - RAICMS, devendo ainda ser consignada a expressão "Crédito Presumido - item 8 do Anexo III do RICMS".

Além disto, conforme destacado anteriormente, nas orientações de preenchimento do SPED-Fiscal, os créditos presumidos analisados, referente ao Estado do Paraná, deveriam ser escriturados sob o código "PRO20008".

Pois bem, em consulta às EFDs-ICMS/IPI transmitidas pelo sujeito passivo, vislumbrou-se que foram escriturados apenas R\$ 929.595,84 (novecentos e vinte e nove mil, quinhentos e noventa e cinco reais e oitenta e quatro centavos) no quarto trimestre de 2016.

A Autoridade Fiscal destaca que o sujeito passivo pleiteia R\$ 2.539.969,08 (dois milhões, quinhentos e trinta e nove mil, novecentos e sessenta e nove reais e oito centavos) de crédito presumido de ICMS a mais do que efetivamente escriturou em seus livros fiscais. Não obstante, ainda advoga que os valores sejam considerados como Subvenção para Investimentos e, deste modo, sejam excluídos do lucro líquido de cada período, evitando, assim, a tributação de IRPJ e CSLL.

Da Não Comprovação de Saldo, Controle e Utilização de Créditos

Do mesmo modo como não foi possível confirmar os valores apurados a título de crédito presumido de ICMS, a Autoridade Fiscal afirma que o sujeito passivo não logrou êxito em demonstrar a existência de saldo anterior e de controle de crédito passível de utilização.

A despeito de regularmente intimado a demonstrar os valores, o sujeito passivo afirmou, em resposta apresentada em 22/01/2020, conforme abaixo colacionado, ter entregue à fiscalização demonstrativos que revelavam a existência de saldo anterior e de controle de utilização dos créditos presumidos de ICMS, entretanto, não foram apresentados, de fato, à fiscalização quaisquer demonstrativos ou documentos que ratificassem as alegações do contribuinte.

IRPJ e REFLEXOS NA CSLL - AC 2015 - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS E DOAÇÕES - INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS

Constatou-se que não foram cumpridos os requisitos legais para o aproveitamento do benefício fiscal, porquanto o contribuinte não escriturou os valores em contas patrimoniais de reserva de lucros, em afronta ao caput do art. 30 da Lei nº 12.973/14, além de não registrar suficientemente os créditos presumidos no RAICMS, em desacordo com o Decreto Estadual nº 6.080/12 (RICMS/PR), tampouco conseguiu demonstrar a existência de saldo de créditos presumidos de ICMS em valores suficientes para suportar as exclusões realizadas na apuração do lucro real no ano-calendário de 2016.

Portanto, a Autoridade Fiscal glosou os valores considerados como Subvenções para Investimentos na apuração do Lucro Real, por inobservância dos requisitos legais para sua aceitação na exclusão do resultado do período.

IMPUGNAÇÃO (RESUMO)

DO MÉRITO

DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS

Imperioso destacar que a contribuinte fielmente cumprira com as determinações lecionadas em todos os preceitos normativos constitucionais, bem como tributários. De modo que, conforme dito alhures em manifestação de inconformidade, o registro da reserva de lucros com saldo inicial de R\$ 915.936,21 (novecentos e quinze mil, novecentos e trinta e seis reais e vinte e um centavos) e saldo final de R\$ 5.171.777,40 (cinco milhões, cento e setenta e um mil, setecentos e setenta e sete reais, quarenta centavos) pode ser comprovado através da juntada do balanço patrimonial da contribuinte - Sped Contábil (**Doc. 01**).

Ultrapassado o entendimento constitucional das concedidas subvenções para investimento e seu necessário registro em reserva de lucros para a descaracterização na determinação do lucro real, tem-se a competência estatal alinhada junto à alínea "g" do inciso XII, do § 2º, do artigo 155 da Carta Magna.

Em detrimento disto, da Lei, ou seja, em respaldo ao Princípio norteador tributário, o Princípio da Legalidade, o sujeito passivo apenas manteve o entendimento constitucional alegado ao ser atribuída a classificação da subvenção para investimento.

E, mesmo que não houvesse tal classificação, que fosse para custeio, mesmo assim, o crédito presumido de ICMS não integraria a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica muito menos a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Cumprir destacar que é absolutamente inviável incluir créditos presumidos nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Isto porque este raciocínio evidencia que referidos valores são considerados como elementos estranhos à própria materialidade da hipótese de incidência de tais exigências.

Ademais, como já muito sabido pelo Fisco, o Supremo Tribunal Federal já julgou, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, decidindo pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento de que o valor do ICMS *não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos*.

Dessarte, nos moldes do entendimento firmado pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça, os créditos presumidos de ICMS não integram a base de cálculo da contribuição para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Nesse mesmo sentido foi o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, aos olhos do ministro Mauro Campbell Marques, que considerou o entendimento quanto a violação caso os benefícios e incentivos fiscais concedidos para o ICMS integrassem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A Justiça Federal do Estado de São Paulo também ratificou o entendimento do Supremo Tribunal Federal, ao considerar a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS.

A impugnante afirma que apurou créditos presumidos de ICMS sobre suas vendas, na forma do Regulamento do ICMS do Estado do Paraná, cujos valores apurados foram considerados absolutamente compatíveis com as informações obtidas através das EFDs pelo auditor fiscal.

Todavia, considerou o auditor inadmissível a exclusão desses valores na apuração do IRPJ e CSLL na forma de subvenção para investimentos, por terem tais créditos natureza jurídica diversa da exigida pela Lei para tal finalidade.

Com relação ao requisito da destinação específica dos recursos obtidos com benefício para a implantação ou expansão de empreendimento econômico, afirma o auditor que o Decreto estadual n.º 6.080/2012 que instituiu o crédito presumido em favor da Impugnante não reúne tais características, pois, não há exigência da referida destinação a tais recursos.

Desconsidera, entretanto, afirma a impugnante, a superação do entendimento investido que há muito vinha sendo discutido no CARF e outras instâncias recursais e até mesmo no Poder Judiciário, visto que, com a edição da Lei N.º 160/2017 definiu-se o entendimento segundo o qual as subvenções governamentais de incentivos fiscais ou financeiros fiscais relativos ao ICMS devem ser consideradas como subvenções para investimento, vedada a exigência de requisitos não previstos no artigo 30 da Lei N.º 12.973/2014, desde que cumpridos os requisitos para registro ou depósito no CONFAZ.

O §4º do art. 30, da Lei n.º 12.973/2014, com a redação dada pela LC n.º 160/2017, prescreve que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput. Já o §5º do mesmo artigo determina a aplicação do §4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se imediatamente a eles.

Neste sentido, cumpre a Contribuinte comprovar que os atos concessivos de tais benefícios foram regularizados com o seu registro no CONFAZ para atendimento da Lei Complementar e, neste sentido, a Impugnante faz prova, neste ato, da publicação da Resolução SEFA n.º 297/2018 no Diário Oficial do Estado do Paraná em 26/03/2018.

DA EXISTÊNCIA DE REGISTROS CONTÁBEIS - DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PELA CONTRIBUINTE

O artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014 determina sobre o direito da contribuinte retirar todos os valores relativos às subvenções para investimentos operante ao lucro real, desde que observado seu registro em reserva de lucros mencionado no artigo 195-A da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

O Impugnante afirma que cumpriu todos os requisitos para exclusão das subvenções (crédito presumido de ICMS) de seu IRPJ e CSLL, uma vez que nos termos já comentados, comprovou o atendimento dos requisitos da L.C. n.º 160/2017 e ainda, registrou-os na conta de reserva de incentivos fiscais.

O Impugnante assevera ter cumprido integralmente os ditames legais, escriturando as subvenções recebidas pelo regime de competência, lançando-as a débito na conta de passivo "ICMS a Recolher" e a crédito na conta de resultado "Crédito Presumido ICMS PR - Decreto 12.530/2014", pertencente ao grupo "Outras Receitas". Após, foram revertidas para o Patrimônio Líquido, na conta "Reserva de Subvenção para investimentos", conforme comprovado em sua contabilidade e verificado pelo auditor fiscal.

DA SUFICIÊNCIA DE REGISTRO E CONTROLE FISCAL - RAICMS

Asseverou o insigne Auditor que o crédito presumido proveniente do ICMS devido nas vendas interestaduais de derivados de mandioca deveria ser lançado com outro valor.

Que ao ser realizada à consulta às EFDs-ICMS/IPI transmitidas pelo sujeito passivo, "vislumbrou-se que foram escriturados apenas R\$ 929.595,84 (novecentos e vinte e nove mil, quinhentos e noventa e cinco reais, oitenta e quatro centavos)", referente ao quarto trimestre de 2016.

A documentação apresentada permitiu, aduz o impugnante, ao auditor fiscal verificar toda a operação e sua regularidade, entretanto, por uma impressão pessoal, por um desejo íntimo buscou construir uma teoria quanto determinação de códigos, valores e nomenclaturas.

Pois bem, como dito a operação e toda a documentação contábil e financeira que a embasa foi perfeitamente verificada pelo auditor fiscal, assevera o impugnante, que não logrou êxito em apresentar argumento efetivo quanto a sua idoneidade.

DA INCESSANTE COMPROVAÇÃO DE SALDO, CONTROLE E UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS

Neste tópico, incansavelmente, vem a Contribuinte, RATIFICAR todos os atos, documentações e justificativas anteriormente lançados, haja vista que já juntara planilha da qual DEMONSTROU categoricamente os montantes de crédito presumido auferidos não só no período de 2016, mas a partir do ano 2011 com resposta protocolada em 22 de janeiro de 2020.

IRPJ e REFLEXOS NA CSLL - AC 2015 - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS E DOAÇÕES - OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS

Conforme entendimento do auditor, a contribuinte não cumpra os requisitos legais para se aproveitar da benesse fiscal da exclusão do lucro real e, por consequência, da tributação do IRPJ e da CSLL, tendo em vista os valores apurados a título de crédito presumido de ICMS-PR.

Ora, conforme relatado durante todo o procedimento de verificação fiscal, os documentos comprobatórios dos quais estão em acordo com os requisitos legais para realizar o aproveitamento do benefício fiscal, que na realidade, bem ao pé da letra, nada têm de benesse fiscal, visto todas as ações realizadas pela Contribuinte estarem em plena harmonia a legislação pátria, bem como o afastamento legal da tributação do IRPJ e da CSLL restar evidente o direito da contribuinte!

ISTO POSTO, aduz o impugnante, é de se considerar que o presente processo administrativo-fiscal possui todos os documentos necessários ao comprovado direito da Impugnante, bem como o crédito presumido de ICMS não integrar a base de cálculo de IRPJ ou CSLL.

DA DESNECESSIDADE DE REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

Imperioso destacar que a presente notificação, em tese, "Crime Contra a Ordem Tributária", previsto no artigo 2º, inciso I, da Lei n.º 8.137/90 é categoricamente descabida, afirma o impugnante, haja vista as fundamentações de fato e direito aqui elencadas.

[...]

4. A DRJ/DF (DRJ01) proferiu o v. acórdão recorrido de fls. 523/541, julgando totalmente improcedente a Impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

São subvenções para investimento somente as subvenções concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e, as que sejam registradas em reserva de lucros.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2016

São subvenções para investimento somente as subvenções concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e, as que sejam registradas em reserva de lucros.

5. Inconformada com o v. acórdão *a quo*, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 558/566 visando sua reforma, arguindo, em síntese, que:

i. “**DO DIREITO**” afirma que:

“(...) Primeiramente, cabe a esta Contribuinte, ora, Recorrente informar ao Fisco que o caso em tela se trata, sim, de SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO aos moldes da Lei n. 12.973/2014! (...)”;

*“(...) Os créditos presumidos de ICMS não devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo em vista que **não representam lucro**, de modo que, ao tributar, a União retiraria noutra via, o incentivo fiscal que o Estado-membro dentro do exercício de sua competência tributária, outorgou (...)”;* e,

ii. “**DO FERIMENTO AO PRINCÍPIO FEDERATIVO**” afirma que:

*“(...) Pouco importa o advento da Lei Complementar n. 160/2017, em se tratando da sua **irrelevante classificação dos créditos presumidos de ICMS como subvenções para investimentos ou custeios, não sendo permitido, em hipótese alguma, referido benefício ser tributado pelo IRPJ e pela CSLL (...)**”;*

“(...) Assim, tem se que a tributação federal do crédito presumido de ICMS representa violação ao princípio federativo, inclusive de que a superveniência da Lei Complementar n. 160/2017, cujo artigo 9º acrescentou os §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei n. 12.973/2014, qualificando o incentivo fiscal estadual como subvenção para investimento, não tem o intuito de modificar a conclusão, consagrada no julgamento dos EREsp 1.517.492/PR (...)”;

“(...) Ao ser levado o tema para o Supremo Tribunal Federal apreciar, ele entendeu que por inexistir repercussão geral de matéria em se tratando do IRPJ e da CSLL (Tema 957 – RE 1.052.277), haja vista a questão ser tida como infraconstitucional, a competência para atuar junto ao referido tema é do Superior Tribunal de Justiça (...)”;

*“(...) Subvenção para investimento nada mais é do que uma forma do Governo estabelecer espécies de assistência a determinadas entidades, das quais na maioria dos casos, são concedidas através de pecúnia. Tal ensinamento é trazido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis 07. Ademais, o entendimento de que as subvenções para investimentos não são constituídas para base de cálculo do IRPJ e da CSLL é vasto. É claro o artigo 30 da Lei n.12.973/2014, ao dispor sobre o não cômputo na determinação do **Lucro Real**, cujos benefícios fiscais em se tratando do ICMS em consideração às subvenções para investimentos, sejam excluídos da base de cálculo do IRPJ e CSLL, senão vejamos (...)”;*

*“(...) O Superior Tribunal de Justiça já firmou entendimento no sentido de ser impossibilitado à União retirar o incentivo fiscal do qual o Estado-Membro, no exercício de sua competência tributária determinou. **A partir disto, ressalta-se a origem caracterizadora de que por não se tratar de lucro, o Ministério da Economia jamais pode tributar tal benesse fiscal e justamente por partir de tal pressuposto caracterizador, criar novos requisitos a fim de impossibilitar a aplicação apenas da constitucionalidade corroborada a pseudo possibilidade***

de tributação, descabida a realização de registro em reserva de lucros ou cumprimento de outras exigências (...)”;

“(…) Assim, o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ, nem a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Todavia, como dito alhures, para o Superior Tribunal de Justiça pouco importa a classificação do crédito como subvenção para custeio ou para investimento. (...)”;

“(…) Ainda, para a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, é irrelevante a classificação do crédito como subvenção para investimento. Tal irrelevância se direciona para a consideração na base de cálculo do IRPJ e da CSLL benefícios e incentivos fiscais concedidos para o ICMS dos quais violam o pacto federativo estabelecido na Carta Magna de 1988 (...)”;

“(…) Inclusive para o ministro Mauro Campbell Marques, também são irrelevantes as alterações produzidas sobre o artigo 30 da lei 12.973/14 pelos artigos 9º e 10 da Lei Complementar n. 160/17, que visam estabelecer a classificação do crédito presumido de ICMS como subvenção para investimento, com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos, desde que cumpridas determinadas condições. Desse modo, em vias constitucionais normativas é plenamente correto aplicar à exclusão das subvenções para investimentos da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social e lançar os créditos presumidos no resultado possibilitando a exclusão da base de cálculo do IRPJ/CSLL no Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, conforme apuração tida para com o ano calendário de 2016, ano este objeto de fiscalização do Sujeito Ativo (...)”.

6. Por fim, requereu que “(…) seja acolhido o presente recurso para o fim de anular os créditos tributários dos quais o Sujeito Ativo indaga ter direito (...)”.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

7. O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme despacho de fl. 572, bem assim preenche os pressupostos de admissibilidade, nos termos do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), razão pela qual dele conheço.

8. Cuida-se o feito de Autos de Infração para exigência de IRPJ e CSLL, cujos débitos não foram recolhidos a Fazenda Pública em virtude da exclusão supostamente indevida, no lucro líquido do período (LALUR e LACS), de valores relativos a crédito presumido de ICMS do Estado do Paraná, incidente na venda interestadual de produtos derivados da mandioca, referentes ao ano-calendário de 2016, acrescidos juros de mora e da multa de ofício no percentual de 75%, no valor total de R\$ 2.319.330,55.

9. A DRJ/DF (DRJ01) proferiu o v. acórdão recorrido de fls. 523/541, julgando totalmente improcedente a Impugnação, arguindo, em suma, que:

1. Autoridade Fiscal glosou os valores considerados como subvenções para investimentos na apuração do Lucro Real, por inobservância dos requisitos legais para sua aceitação na exclusão do resultado do período;
2. Constatou-se que não foram cumpridos os requisitos legais para o aproveitamento do benefício fiscal, porquanto o contribuinte não escriturou os valores em contas patrimoniais de reserva de lucros, em afronta ao caput do art. 30 da Lei nº 12.973/14, além de não registrar suficientemente os créditos presumidos no RAICMS, em desacordo com o Decreto Estadual nº 6.080/12 (RICMS/PR), tampouco conseguiu demonstrar a existência de saldo de créditos presumidos de ICMS em valores suficientes para suportar as exclusões realizadas na apuração do lucro real no ano-calendário de 2016;
3. A concessão de incentivo ou redução de ICMS pelos estados não pode ser indiscriminadamente considerada como subvenção para investimento, tal benefício somente será considerado dessa forma se atender ao requisito da destinação específica para a implantação ou expansão de empreendimento econômico;
4. No caso dos autos, ao se analisar os dispositivos legais emanados do poder público do Estado do Paraná concessivos do direito creditório presumido na venda de produtos derivados da mandioca, usufruídos pelo sujeito passivo, não foi possível identificar o "*animus*" do legislador em estabelecer requisitos ou determinar a destinação específica dos recursos para aqueles contribuintes que fizerem jus ao benefício;
5. Não há qualquer exigência legal, ou infra legal, impelindo os contribuintes a destinarem os recursos disponibilizados pelo benefício em apreço, de forma genérica ou específica, como condição para a fruição do mesmo;
6. Portanto, conclui-se que o benefício estabelecido no Decreto Estadual nº 6.080/12 não reúne as características intrínsecas apregoadas no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/14 para ser definido e considerado como subvenção para investimentos e, assim, ser excluído da incidência do IRPJ e da CSLL conforme efetuado pelo sujeito passivo;
7. Observa-se que não há qualquer dispositivo no ordenamento jurídico federal que estende esse benefício específico à apuração dos tributos federais, já que, como visto anteriormente, o §4º, do art. 30, da Lei nº 12.973/14, determina que somente os benefícios de ICMS que atenderem os requisitos daquela lei devem ser considerados como subvenção para investimentos e assim influenciar na incidência tributária dos tributos federais;
8. Portanto, os créditos presumidos de ICMS/PR apurados pelo sujeito passivo não devem ser considerados subvenção para investimentos, nos termos da legislação federal e, conseqüentemente, não possuem autorização legal para que sejam excluídos da apuração do IRPJ e da CSLL a pagar no ano-calendário de 2016 conforme realizado no LALUR pelo fiscalizado;

9. Denota-se do art. 30, *caput*, da Lei nº 12.973/14, que um dos requisitos *sine quo non* para que as Subvenções Para Investimentos tenham efeitos fiscais na determinação do lucro real é o registro dos valores em reserva de lucros;
10. Observa-se, o sujeito passivo não realizou qualquer registro no resultado tendo como contrapartida conta patrimonial de reserva de lucros, sobretudo nos valores aproveitados em cada período de apuração;
11. Portanto, além do benefício estabelecido no Decreto Estadual nº 6.080/12 não reunir as características do caput do art. 30 da Lei nº 12.973/14 para ser definido e considerado como subvenção para investimentos, mesmo que fosse considerado como tal, não foi registrado como reserva de lucros;
12. Desta forma, outras argumentações da contribuinte como dos controles da RAICMS ou do controle da utilização dos créditos, perderam o objeto, pois como visto os benefícios aqui discutidos não são subvenção para investimentos, e mesmo se fossem, não foram registrados como reserva de lucros.

10. Em sede de Recurso Voluntário de fls. 558/566 a Recorrente aduziu, em resumo, que:

i. “**DO DIREITO**” afirma que:

“(...) Primeiramente, cabe a esta Contribuinte, ora, Recorrente informar ao Fisco que o caso em tela se trata, sim, de SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO aos moldes da Lei n. 12.973/2014! (...)”;

*“(...) Os créditos presumidos de ICMS não devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo em vista que **não representam lucro**, de modo que, ao tributar, a União retiraria noutra via, o incentivo fiscal que o Estado-membro dentro do exercício de sua competência tributária, outorgou (...)”;* e,

ii. “**DO FERIMENTO AO PRINCÍPIO FEDERATIVO**” afirma que:

*“(...) Pouco importa o advento da Lei Complementar n. 160/2017, em se tratando da sua **irrelevante classificação dos créditos presumidos de ICMS como subvenções para investimentos ou custeios, não sendo permitido, em hipótese alguma, referido benefício ser tributado pelo IRPJ e pela CSLL (...)**”;*

“(...) Assim, tem se que a tributação federal do crédito presumido de ICMS representa violação ao princípio federativo, inclusive de que a superveniência da Lei Complementar n. 160/2017, cujo artigo 9º acrescentou os §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei n. 12.973/2014, qualificando o incentivo fiscal estadual como subvenção para investimento, não tem o intuito de modificar a conclusão, consagrada no julgamento dos EREsp 1.517.492/PR (...)”;

“(...) Ao ser levado o tema para o Supremo Tribunal Federal apreciar, ele entendeu que por inexistir repercussão geral de matéria em se tratando do IRPJ e da CSLL (Tema 957 – RE 1.052.277), haja vista a questão ser tida como infraconstitucional, a competência para atuar junto ao referido tema é do Superior Tribunal de Justiça (...)”;

*“(…) Subvenção para investimento nada mais é do que uma forma do Governo estabelecer espécies de assistência a determinadas entidades, das quais na maioria dos casos, são concedidas através de pecúnia. Tal ensinamento é trazido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis 07. Ademais, o entendimento de que as subvenções para investimentos não são constituídas para base de cálculo do IRPJ e da CSLL é vasto. É claro o artigo 30 da Lei n.12.973/2014, ao dispor sobre o não cômputo na determinação do **Lucro Real**, cujos benefícios fiscais em se tratando do ICMS em consideração às subvenções para investimentos, sejam excluídos da base de cálculo do IRPJ e CSLL, senão vejamos (...)”;*

*“(…) O Superior Tribunal de Justiça já firmou entendimento no sentido de ser impossibilitado à União retirar o incentivo fiscal do qual o Estado-Membro, no exercício de sua competência tributária determinou. **A partir disto, ressalta-se a origem caracterizadora de que por não se tratar de lucro, o Ministério da Economia jamais pode tributar tal benesse fiscal e justamente por partir de tal pressuposto caracterizador, criar novos requisitos a fim de impossibilitar a aplicação apenas da constitucionalidade corroborada a pseudo possibilidade de tributação, descabida a realização de registro em reserva de lucros ou cumprimento de outras exigências (...)**”;*

“(…) Assim, o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ, nem a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Todavia, como dito alhures, para o Superior Tribunal de Justiça pouco importa a classificação do crédito como subvenção para custeio ou para investimento. (...)”;

“(…) Ainda, para a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, é irrelevante a classificação do crédito como subvenção para investimento. Tal irrelevância se direciona para a consideração na base de cálculo do IRPJ e da CSLL benefícios e incentivos fiscais concedidos para o ICMS dos quais violam o pacto federativo estabelecido na Carta Magna de 1988 (...)”;

“(…) Inclusive para o ministro Mauro Campbell Marques, também são irrelevantes as alterações produzidas sobre o artigo 30 da lei 12.973/14 pelos artigos 9º e 10 da Lei Complementar n. 160/17, que visam estabelecer a classificação do crédito presumido de ICMS como subvenção para investimento, com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos, desde que cumpridas determinadas condições. Desse modo, em vias constitucionais normativas é plenamente correto aplicar à exclusão das subvenções para investimentos da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social e lançar os créditos presumidos no resultado possibilitando a exclusão da base de cálculo do IRPJ/CSLL no Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, conforme apuração tida para com o ano calendário de 2016, ano este objeto de fiscalização do Sujeito Ativo (...)”.

11. Por fim, requereu que *“(…) seja acolhido o presente recurso para o fim de anular os créditos tributários dos quais o Sujeito Ativo indaga ter direito (...)”.*

12. Com efeito, o contribuinte assevera que tem direito ao crédito presumido de ICMS, conforme previsto no Regulamento do ICMS do Estado do Paraná (Decreto nº 12.530/2014, que introduziu as alterações ao Regulamento do ICMS/PR, estabelecido pelo Decreto nº 6.080/2012, preconizado no ANEXO III – Crédito Presumido, Item 8, Nota 1), proveniente da venda interestadual de fécula, amido e farinha de mandioca, calculado à alíquota de 55%, incidente sobre o valor do ICMS devido nas saídas destes produtos nas operações interestaduais, tendo em vista que é considerado como subvenção para investimento, bem assim que cumpriu todos os requisitos legais para o aproveitamento dos valores, mediante sua exclusão do lucro líquido do período e da base de cálculo da CSLL, e não distribuiu os lucros provenientes aos sócios da empresa, nos termos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

13. Pois bem.

14. A controvérsia cinge-se em determinar se as condicionantes legais estabelecidas pela Lei nº 12.973/2014, com as alterações promovidas pela LC nº 160/2017, para o gozo da isenção, podem ser aplicáveis à parcela do lucro derivada do gênero “benefícios fiscais” (espécies: créditos presumidos de ICMS e demais benefícios fiscais de ICMS, como isenções, reduções de base ou alíquota, diferimentos, entre outros) sem restrição. Ou, ao contrário, somente se aplicam os requisitos legais para os outros benefícios (isenções, reduções, diferimentos, entre outros), não sendo aplicáveis aos créditos presumidos, após o julgamento do Tema Repetitivo nº 1182 pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

15. Para chegar-se ao deslinde da questão, necessário examinar as normas financeiras, societárias, contábeis e tributárias aplicáveis às subvenções, para bem definir o paradigma analítico em discussão.

16. Na ótica do Direito Financeiro, as despesas eram classificadas como correntes (despesas de custeio e de transferências correntes – dentro destas as contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado) e de capital (investimentos e inversões financeiras), conforme definição e classificação dos §§ 2º e 3º, do artigo 12, da Lei nº 4.320/1964, que estatuiu as Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, *in verbis*:

Art. 12. **A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:** (Vide Decreto-lei nº 1.805, de 1980)

DESPESAS CORRENTES

Despesas de Custeio

Transferências Correntes

DESPESAS DE CAPITAL

Investimentos

Inversões Financeiras

Transferências de Capital

§ 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

§ 2º **Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas** as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive **para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.**

§ 3º **Consideram-se subvenções**, para os efeitos desta lei, **as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:**

I - **subvenções sociais**, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - **subvenções econômicas**, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

[...]

17. Com efeito, as subvenções governamentais, rotuladas como sociais ou econômicas, eram as transferências financeiras concedidas pelos governos, geralmente em pecúnia, visando fomentar determinadas atividades, setores, regiões ou outros focos de interesse estatal.

18. As subvenções sociais destinavam-se as instituições sem fins lucrativos (como as assistenciais, culturais e educacionais), visando *“a prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, sempre que a suplementação de recursos de origem privada aplicados a esses objetivos, revelar-se mais econômica”*, conforme artigo 16.

19. Enquanto as subvenções econômicas, subdivididas em subvenção de custeio e subvenção para investimento – v. cf. artigo 18, parágrafo único, alíneas “a” e “b” –, apoiavam as empresas privadas ou públicas (industriais, comerciais, agrícolas etc.), a fim de estimular setores ou atividades específicas, como inovação e desenvolvimento.

20. Já a Lei nº 4.506/1964, que dispôs sobre o Imposto Sobre as Rendas e Proventos De Qualquer Natureza (IR), em seu artigo 44, inciso IV, trouxe o tratamento inaugural às subvenções para custeio, determinando que elas integrariam a receita bruta operacional, *in fine*:

Art. 44. **Integram a receita bruta operacional:**

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - **As subvenções correntes, para custeio ou operação**, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

21. No Direito Civil, verifica-se que o artigo 182, § 1º, alínea “d”, da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A), em sua redação original, prescrevia que as subvenções para investimento não entrariam no câmputo do resultado do exercício, em vez disso, deveriam ser registradas diretamente na conta de Patrimônio Líquido (Reserva de Capital), *verbis*:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º **Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:**

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

- c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;
- d) as doações e **as subvenções para investimento.**

22. Nesse contexto, no Direito Tributário, o artigo 38, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, introduziu a distinção entre as modalidades de subvenção governamental, passando a considerar a subvenção para investimento como receita isenta do IRPJ, desde que atendidas as seguintes condições:

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 concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que (redação original):~~

~~a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos; ou (redação original)~~

~~b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas (redação original).~~

§ 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: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) **(vigente a época dos fatos)**

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 (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) **(vigente a época dos fatos)**

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) **(vigente a época dos fatos)**

23. Assim, as subvenções para investimento, concedidas com o objetivo de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, ainda que por isenção ou redução de impostos, não eram computadas na determinação do lucro real, contanto que fossem registradas na conta de reserva de capital (para absorção de prejuízo ou para ser incorporada ao capital social) ou feitas com o objetivo de garantir a exatidão do balanço, utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas, conforme estabelecia o artigo 38, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

24. No mesmo sentido, o artigo 19, inciso V, determinava:

Art 19 - Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão dos seguintes valores: (redação original)

[...]

V - as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção e redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo poder público; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

25. Há que se destacar também o disposto no Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978, que aduziu “(...) *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 o seu recebedor (...)*”.

26. Na visão da Ciência Contábil, o Pronunciamento Técnico CPC 07 (Subvenção e Assistência Governamentais), datado de 02/12/2010, definiu subvenção governamental da seguinte forma:

“Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade”.

27. Em síntese, a legislação tributária já previa que as subvenções têm natureza de receitas e são, portanto, tributáveis, tanto que são classificadas pela legislação do Imposto de Renda como “Outros Resultados Operacionais”, na modalidade subvenção corrente para custeio ou operação – v. cf. artigo 392, inciso I, do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99) –, ou como “Resultados não Operacionais”, na modalidade subvenção para investimento, de que trata o artigo 443 do mesmo diploma legal, *in verbis*:

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - **as subvenções correntes para custeio ou operação**, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).

[...]

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - **registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou**

II - **feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.**

28. Desta forma, as primeiras (para custeio) são sempre tributáveis. As segundas (para investimento) também são tributáveis, mas poderão não o ser, desde que atendidas as seguintes condições impostas pela lei: **(i)** existência de investimento; **(ii)** origem governamental; **(iii)** emprego na implantação ou expansão de empreendimento econômico; **(iv)** observância dos requisitos contábeis (registro em reserva de capital e obrigação de garantir a exatidão do balanço).

29. Contudo, a ausência da constituição da reserva de incentivos fiscais ou a desobediência às finalidades previstas na lei, ensejavam a inclusão das subvenções para investimento no cômputo do lucro real.

30. As subvenções para custeio são transferências de recursos públicos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a arcar com o pagamento do seu conjunto de despesas, nas suas operações correntes.

31. Já as subvenções para investimentos, pelo contrário, são transferências de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas ordinárias, mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

32. A Solução de Divergência COSIT nº 15/2003 asseverou que: *“(...) para que as subvenções para investimento gozem do favor fiscal do art. 443 do RIR, de 1999, conforme se apreende deste dispositivo, exige-se que: 1) a subvenção seja realmente uma subvenção para investimento, tal como acima conceituado; 2) seja o subvencionador pessoa jurídica de direito público; 3) que o beneficiário da subvenção seja a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico; 4) e por último, que a subvenção seja registrada contabilmente em conta de reserva de capital, que poderá ser utilizada apenas para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não podendo ser distribuída (...)”*.

33. Em dezembro de 2007 foi editada a Lei nº 11.638 para adequação da matriz contábil brasileira aos padrões internacionais, incluindo o artigo 195-A na Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A), que instituiu a figura da conta reserva de incentivos fiscais, para a qual deve ser destinada a parcela do lucro líquido decorrente das subvenções governamentais para investimentos:

Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, **destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei).**

34. Durante o Regime de Transição Tributário (RTT), instituído pela Lei nº 11.941/2009, o tema foi disciplinado pelo artigo 18, que trazia em sua redação as condições para que as subvenções de investimento não fossem submetidas à tributação, inclusive, a necessidade de trânsito dos valores pela conta de resultado do período, *in fine*:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às **subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:**

I – **reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência**, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – **excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;**

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, 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, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

35. O RTT foi revogado pela Lei nº 12.973/2014, que consolidou em seu artigo 30 o tratamento tributário das subvenções para investimento, alterando substancialmente o tratamento contábil, até então estabelecido pelo artigo 38, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, e determinou o registro do valor recebido pela pessoa jurídica na conta de reserva de lucros prevista no artigo 195-A da Lei nº 6.404/1976, denominada reserva de incentivos fiscais, e não mais na conta de reserva de capital, *in verbis*:

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.

[...]

36. A Lei nº 12.973/2014 ainda estabeleceu expressamente que as receitas decorrentes de subvenções para investimento não comporiam a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS – v. cf. artigo 38-B, § 1º.

37. Desta forma, as subvenções para investimento, que no regime anterior poderiam ou não transitar pelo resultado, passaram a obrigatoriamente transitar pelo resultado, com reconhecimento das receitas ao longo do período em que a pessoa jurídica beneficiária fizesse jus à subvenção.

38. Apesar da alteração no tratamento contábil, continuava sendo possível excluir as receitas oriundas de subvenção na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que observada a exigência de destinação do resultado correspondente para a reserva de incentivos fiscais, além da vedação de sua distribuição aos sócios.

39. Persistia, entretanto, controvérsia entre contribuintes e a Receita Federal do Brasil (RFB) quanto ao correto enquadramento das subvenções de investimento, requisito necessário para a fruição da exclusão tributária. A Autoridade Fiscal, amparada no Parecer Normativo CST nº 112/1978, condicionava esse enquadramento à comprovação de que os valores subvencionados fossem aplicados na implantação ou ampliação de empreendimento econômico.

40. Com o intuito de reduzir a litigiosidade, sobretudo envolvendo o IRPJ e a CSLL em autuações relacionadas ao tratamento de incentivos de ICMS, editou-se a Lei Complementar nº 160/2017, que, em seus artigos 9º e 10, incluiu os §§ 4º e 5º ao artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, nos seguintes termos:

[...] 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.”

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.

41. Essa alteração estabeleceu, de forma expressa, que os benefícios de ICMS possuem natureza de subvenção para investimento para fins fiscais, sendo excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que os valores transitem pelo resultado, sejam registrados em subconta de reserva de lucros denominada “*reserva de incentivos fiscais*”, utilizados para absorção de prejuízos ou aumento do capital social, e não sejam distribuídos aos sócios.

42. Outrossim, a lei vedou a exigência de qualquer condição adicional pelo Fisco, como a comprovação de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

43. O Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018) consolidou essa orientação, alinhando-se à LC 160/2017. Todavia, a RFB manteve entendimento mais restritivo, reforçado pela Solução de Consulta COSIT nº 145/2020, segundo o qual, mesmo após a LC nº 160/2017, a exclusão dos incentivos de ICMS da computação na determinação do lucro real, somente seria admitida mediante observância das condições do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, o que incluiria, em sua ótica, a aplicação dos valores em expansão ou implantação de empreendimento econômico.

44. No plano judicial a discussão é antiga no STJ e recai, essencialmente, sobre duas linhas argumentativas principais.

45. A primeira, fixada em 2013, pela Segunda Turma do STJ, reiterada quando do julgamento do AgInt no REsp nº 1.603.082/SC, de relatoria do Min. Herman Benjamin, no sentido de que o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, por isso, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. LEGALIDADE DA INCLUSÃO.

1. Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança que busca obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente da inclusão do crédito presumido do ICMS nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL e das contribuições ao PIS e COFINS (fl. 263, e-STJ).

2. **Consoante a jurisprudência do STJ, o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL** (AgRg no REsp 1.448.693/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/8/2014; EDcl no REsp 1.349.837/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 2/5/2013).

3. Agravo Interno não provido. (AgInt no REsp nº 1.603.082/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/09/2016, DJe do dia 11/10/2016).

46. De outro lado, a segunda linha jurisprudencial, fixada no ano de 2015, pela Primeira Turma do STJ, reafirmada no julgamento do AgInt no REsp nº 1.517.492/PR, de relatoria do Min.

Sérgio Kukina, seguiu no sentido de que os créditos presumidos de ICMS não poderiam integrar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena de violação ao pacto federativo, tendo em vista que isto representaria tributação, pela União, de IRPJ e CSLL, de incentivo fiscal concedido pelos Estados e/ou Distrito Federal, o que infringiria o artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da CF/88, que veda aos entes federativos instituir impostos sobre renda, patrimônio ou serviços uns dos outros, com a seguinte ementa:

RECURSO FUNDADO NO NOVO CPC/15. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DA 1ª TURMA.

1. A Primeira Turma desta Corte, firmou entendimento no sentido da não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porquanto referidos créditos foram renunciados pelo Estado em favor do contribuinte como instrumento de política de desenvolvimento econômico daquela Unidade da Federação, devendo sobre eles ser reconhecida a imunidade do art. 150, VI, a, da CF. Precedentes: AgRg no REsp 1227519/RS, Rel. **Ministro BENEDITO GONÇALVES**, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/03/2015, DJe 07/04/2015 e AgRg no REsp 1461415/SC, Rel. **Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/10/2015, DJe 26/10/2015.

2. Agravo interno a que se nega provimento. (AgInt no REsp nº 1.517.492/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/10/2016, DJe do dia 20/10/2016).

47. Assim, entendeu-se que os valores recebidos à título de crédito presumido de ICMS não configuram renda ou lucro tributável da sociedade beneficiária.

48. Em 2019, a Segunda Seção do STJ, ao julgar o REsp nº 1.605.245/RS, reafirmou a segunda tese (pacto federativo), reconhecendo a irrelevância da classificação da subvenção para fins fiscais. Assim, a União estaria impedida de tributar créditos presumidos de ICMS, independentemente de requisitos legais.

49. Definiu-se que a análise estaria prejudicada em decorrência do posicionamento manifestado pela Primeira Seção, considerando que, utilizando-se o fundamento de violação direta do artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Carta Magna, é indiferente a classificação do tipo de subvenção para fins tributários e, conseqüentemente, irrelevantes as modificações legais introduzidas pela LC nº 160/2017.

50. Por essa tese, o benefício fiscal concedido pelo Estado, no caso o crédito presumido de ICMS, não poderia compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente de qualquer requisito, sejam os previstos na legislação federal (trânsito pelo resultado, não distribuição do lucro) ou aqueles oriundos da interpretação restritiva da RFB (aplicação para expansão de empreendimento).

51. Já no ano de 2022, por ocasião do julgamento do REsp nº 1.968.755/PR, a 2ª Turma do STJ passou a diferenciar as espécies do gênero “benefícios fiscais” em: **1)** créditos presumidos de ICMS que representariam “grandezas positivas” e, portanto, não poderiam ser tributados pelo IRPJ e CSLL em nenhuma hipótese, nos termos do entendimento firmado pela Primeira Seção no EREsp nº 1.517.492/PR; **2)** demais benefícios fiscais de ICMS, como isenções, reduções de base ou alíquota seriam considerados “grandezas negativas”, porquanto só poderiam ser excluídos da tributação se atendidos os requisitos do artigo 10 da LC nº 160/2017 e do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

52. Neste sentido, aduziu-se que as isenções de ICMS concedidas ao contribuinte poderiam ser consideradas como subvenções para investimento e, portanto, excluídas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nas condições previstas no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, sem a necessidade de comprovação de que os incentivos foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

53. Em 2023, por meio dos julgamentos do REsp nº 1.945.110/RS e do REsp nº 1.987.158/SC, que se deram sob o rito dos recursos repetitivos, no **Tema nº 1182**, a questão submetida a julgamento na Primeira Seção consistiu em “*Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL)*”.

54. Nestes julgados reforçou-se o raciocínio que distingue os créditos presumidos (não tributáveis em qualquer circunstância) de outros benefícios (isenções, reduções, diferimentos, entre outros), posicionamento já adotado pela Primeira Turma do STJ, que podem ser desonerados desde que cumpridos os requisitos do artigo 10 da LC nº 160/2017 e do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, sem que seja necessário comprovar que os incentivos foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, afastando a exigência antes defendida pela RFB, sendo firmada a seguinte tese:

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.

55. O REsp nº 1.945.110/RS foi julgado a unanimidade, com a seguinte ementa:

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

FAZENDA NACIONAL CONHECIDO EM PARTE E, NESSA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO. DETERMINAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DOS AUTOS À ORIGEM.

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

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

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

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

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

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

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

4.2. A não-cumulatividade do ICMS e o diferimento da incidência: A respeito do tema do efeito da recuperação no contexto da não-cumulatividade do ICMS, o professor Hugo de Brito Machado assevera que: "As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto para as operações seguintes." (MACHADO, Hugo de Brito. Não incidência, imunidades e isenções no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 39). Como assertivamente apontado pelo professor, somente a efetiva criação de crédito presumido será capaz de afastar esse efeito de recuperação. No mesmo sentido,

ensina Ivan Ozai que “a isenção do imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por efeito de recuperação” (OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios fiscais do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P.148). Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS: a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

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

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

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

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

8. Teses a serem submetidas ao Colegiado:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da

CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

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

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

9. Análise do caso concreto: Na hipótese dos autos, o recurso especial da Fazenda Nacional indica violação aos seguintes dispositivos legais: arts. 141, 320, 373 e 434, 489, §1º, V, e 1022, do CPC/2015; aos arts. 1º, 6º, 14, § 1º, da Lei nº 12.016/2009; ao art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77; aos arts. 44, 108, § 2º, e 111, II, do CTN; aos arts. 2º e 26 da Lei nº 8.981/95; ao art. 1º da Lei nº 9.316/96; aos arts. 1º e 28 da Lei nº 9.430/96; ao art. 30 da Lei nº 12.973/14, com a redação dada pela LC 160/17, e ao art. 10 da Lei Complementar nº 160/17. Além da ocorrência de omissão no julgamento dos embargos de declaração pelo TRF4, no mérito recursal a Fazenda Nacional sustenta: **(a)** inexistência de prova documental pré-constituída; **(b)** existência de decisão extra petita; **(c)** que é impossível a exclusão dos demais benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por inaplicabilidade do EREsp 1517492/PR, sendo necessário o cumprimento das exigências legais para fins de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. No caso concreto, de início, afasta-se as alegações de omissão e obscuridade do acórdão proferido na origem pelo TRF4. Quanto ao mérito, o recurso especial não merece conhecimento quanto à alegada violação aos artigos 1º e 6º da Lei nº 12.016/2009 c/c arts. 320, 373 e 434 do Código de Processo Civil, pela incidência da Súmula 7/STJ. No que diz respeito à exclusão dos benefícios fiscais relativos ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dou provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, para permitir a pretendida exclusão desde que atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), com exceção do benefício fiscal do crédito presumido (ao qual se aplica o entendimento da Primeira Seção firmado no ERESP 1.517.492/PR). Na hipótese, devem os autos retornarem para a Corte de Origem a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não seja o crédito presumido, dentro dos limites cognitivos que a demanda judicial comporte (mandado de segurança).

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

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

56. No voto do Min. relator Benedito Gonçalves restou evidenciado que:

[...] **4. DIFERENÇA ENTRE O CRÉDITO PRESUMIDO E AS DEMAIS ESPÉCIES DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS**

[...]

Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS: a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

Oportuno relembrar, a respeito dessa característica do sistema brasileiro da não cumulatividade (aplicável tanto ao ICMS como ao IPI, no que interessa a este debate), do teor da Súmula Vinculante n. 58 do STF: “Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade”.

Em outras palavras, a instituição de benefícios fiscais de desoneração de determinada operação não gera, automaticamente, o crédito presumido mais à frente. Por isso, em regra, o Fisco irá se recuperar dos valores que deixaram de ser recolhidos, salvo se efetivamente resolve criar um benefício de crédito presumido.

Diante disso, podemos concluir que a questão da não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, do modo como compreendido pela Primeira Seção no ERESP 1.517.492/PR, não tem a mesma aplicabilidade para todos os demais benefícios fiscais.

O entendimento da Primeira Seção segundo o qual a tributação do crédito presumido terminaria por representar uma incursão do Fisco Federal em valores que o Fisco Estadual resolveu despendar, não tem a mesma aplicabilidade para benefícios fiscais de desoneração.

Vale dizer, dadas as características da não-cumulatividade adotada no sistema tributário brasileiro, a atribuição do crédito presumido tem peculiaridades que apartam esse benefício daqueles outros que não representam a atribuição de crédito, mas a desoneração (isenção, redução de base de cálculo, dentre outros).

A concessão de uma isenção, por exemplo, não terá o mesmo efeito na cadeia de incidência do ICMS do que a concessão de um crédito presumido, sendo este um benefício que efetivamente irá repercutir nos cofres estaduais.

[...]

Diante das premissas aqui seguidas, rogando as devidas vênias à corrente de pensamento diverso, que tive a oportunidade de acompanhar junto ao colegiado da Primeira Turma, **em uma nova reflexão sobre a temática compreendo pela impossibilidade de se adotar a mesma conclusão que prevaleceu no ERESP 1.517.492/PR para alcançar outros benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros.**

5. DA POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO LEGAL DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DO 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.

Nada impede que seja acolhida a pretensão dos contribuintes, em menor extensão, a fim de proporcionar a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal,

como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

A dedução dos benefícios fiscais estará franqueada aos contribuintes que atendam aos requisitos estabelecidos em lei.

[...]

57. Portanto, o que restou decidido foi que os créditos presumidos de ICMS não poderão ser tributados pelo IRPJ e CSLL em nenhuma hipótese, nos termos do entendimento firmado pela Primeira Seção no EREsp nº 1.517.492/PR.

58. Outrossim, os demais benefícios fiscais de ICMS, tais como: isenções, reduções de base ou alíquota, diferimento, entre outros, somente poderão ser excluídos da tributação se atendidos os requisitos do artigo 10, da LC nº 160/2017 e do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

59. Destacou-se ainda, que os demais benefícios de desoneração de ICMS (isenções, reduções de base ou alíquota, diferimento, entre outros) não possuem a mesma característica, pois a Fazenda Estadual *“não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação”*.

60. Cabe salientar ainda que para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS (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 da concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

61. Porém, 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, pode a RFB proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL, desde que prove a simulação, fraude ou conluio.

62. Apesar da consolidação judicial, a PGFN manteve orientação restritiva, condicionando a dedução à comprovação de que os valores subvencionados fossem aplicados na expansão ou implantação de empreendimento, além do registro em reserva de incentivos fiscais.

63. Recentemente foi editada a Lei nº 14.789, de 29/12/2023, que revogou o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, bem como determinou que *“Os débitos tributários, inscritos ou não em dívida ativa da União, apurados em virtude de exclusões em desacordo com o art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, serão objeto de transação tributária especial em razão da disseminação de casos controvertidos no contencioso administrativo e judicial que envolva o assunto”* e que *“Os débitos tributários apurados em virtude de exclusões em desacordo com o art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, não lançados poderão ser objeto de autorregularização específica pelo contribuinte antes do lançamento”* – v. cf. artigos 13 e 14.

64. Assim, criou-se uma nova sistemática para abatimento no lucro real, por meio de apuração de crédito fiscal de IRPJ vinculado à subvenção para a implantação ou a expansão de empreendimento econômico passível de compensação com débitos próprios, vencidos ou vencidos, relativos a tributos administrados pela própria RFB ou o ressarcimento em dinheiro, após a entrega da ECF, e a partir do ano-calendário seguinte ao reconhecimento das receitas de subvenção.

65. Como visto, as subvenções para investimento, inclusive, as estabelecidas mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulos à implantação ou expansão de

empreendimentos econômicos, e as doações feitas pelo Poder Público, estão previstas na legislação nacional desde a Lei nº 4.320/1964.

66. Desta forma, inicialmente a legislação nacional fazia distinção entre as subvenções para investimentos e as subvenções para custeio.

67. Contudo, com a edição da LC nº 160/2017 e da Lei nº 14.789/2023, de forma expressa, estabeleceu-se que os benefícios de ICMS possuem natureza de subvenção para investimento para fins fiscais, sendo excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que cumpridos os requisitos legais.

68. Não obstante, existe um claro e vinculante¹ posicionamento adotado pelo STJ, no sentido de que há flagrante distinção entre os créditos presumidos (não tributáveis em qualquer circunstância) e outros benefícios (isenções, reduções, diferimentos, entre outros), que podem não ser computados na determinação do lucro real, desde que cumpridos os requisitos do artigo 10 da LC nº 160/2017 e do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, sem que seja necessário comprovar que os incentivos foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

69. Como consequência dessa distinção, o Min. relator Benedito Gonçalves entendeu que a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos definidos pela Primeira Seção no EREsp nº 1.517.492/PR (julgado em 08/11/2017, DJe do dia 01/02/2018), não tem a mesma aplicação para todos os benefícios fiscais.

70. Filio-me a este posicionamento esposado pela Primeira Turma do STJ e reafirmado pela Primeira Seção, no julgamento do Tema Repetitivo nº 1182, tendo em vista que as subvenções para investimento (única espécie de incentivo e de benefício fiscal ou financeiro-fiscal, relativa ao imposto previsto no inciso II, do *caput*, do artigo 155, da CF/88 (ICMS), após a publicação da LC nº 160/2017 e da Lei nº 14.789/2023) podem ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem que seja necessário o cumprimento de quaisquer requisitos, vez que a atribuição de crédito presumido ao contribuinte representa dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado “efeito de recuperação” da arrecadação.

71. No caso em análise, verifica-se uma confusão da autoridade autuante, da DRJ/DF (DRJ01) e da própria contribuinte, a respeito do gênero e espécies de benefícios fiscais.

72. O Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 32/70 aduziu que:

[...] **1. OBJETO DA FISCALIZAÇÃO**

Trata-se o presente procedimento fiscal da análise da escorreita apuração da Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, e dos reflexos na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, iniciado em virtude de indícios de irregularidades na apuração de créditos de PIS/PASEP e COFINS, além da constatação de ausência de recolhimentos de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2016.

Neste Termo de Verificação Fiscal serão abordados os dados coligidos na apuração do IRPJ e da CSLL relativos ao ano-calendário de 2016, cujos débitos não foram recolhidos a Fazenda Pública em

¹Novo Regimento Interno do CARF (**RICARF**), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023: [...]

Art. 99. **As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.**

virtude da exclusão indevida, no lucro líquido do período (LALUR e LACS), de valores relativos a subvenções para investimentos calculados a partir de **crédito presumido de ICMS incidente na venda interestadual de produtos derivados da mandioca**.

[...]

4. DAS IRREGULARIDADES

Da análise dos documentos colocados à disposição da fiscalização em atendimento aos termos lavrados no curso do procedimento foram constatadas as seguintes irregularidades:

4.1. DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

O sujeito passivo realizou ajustes na apuração do lucro real no e na base de cálculo da CSLL excluindo da base de cálculo para a apuração do IRPJ e da CSLL valores relativos a **crédito presumido de ICMS/PR, classificados, segundo ele, como Subvenção para Investimentos**.

Os valores registrados trimestralmente pelo sujeito passivo no e-LALUR e no e-LACS anularam completamente o lucro líquido contábil, de maneira que não houve, em todos os períodos de apuração, qualquer valor a pagar a título de IRPJ e CSLL.

[...]

Segundo o contribuinte fiscalizado, os valores em apreço se referem a **crédito presumido de ICMS calculado sobre a venda de fécula de mandioca, amido de mandioca e farinha de mandioca**, benefício previsto no Regulamento do ICMS do Estado do Paraná, nos termos do Decreto nº 12.530/14, que introduziu alterações ao Regulamento do ICMS/PR, estabelecido pelo Decreto nº 6.080/12, preconizado no ANEXO III – Crédito Presumido, Item 8, Nota 1, à alíquota de 55% (cinquenta e cinco por cento) **incidente sobre o valor do ICMS devido sobre as saídas daqueles produtos nas operações interestaduais**, conforme transcrito a seguir:

[...]

Não obstante, ao se cotejar a escrituração contábil contida na ECD apresentada pelo sujeito passivo via SPED-Contábil, **contatou-se que o sujeito passivo NÃO realizou qualquer lançamento com o intuito de registrar a exclusão dos valores relativos aos créditos presumidos do resultado exercício, em desacordo com o estipulado no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014**, que determina que as subvenções para investimentos não devem ser computadas na determinação do lucro real desde que registradas na conta patrimonial de Reserva para Incentivos Fiscais.

[...]

Além do mais, em cotejo ao Livro de Registro e Apuração de ICMS, presente na EFD-ICMS/IPI apresentada pelo sujeito passivo, **não foi possível identificar a totalidade dos créditos presumidos propugnados no período de apuração**.

Conforme estipulado na legislação de regência (Nota 2, Item 8, Anexo III do RICMS-PR), **o crédito presumido de ICMS** será lançado no campo “Outros Créditos” do livro Registro de Apuração de ICMS - RAICMS, consignando a expressão “Crédito Presumido - item 8 do Anexo III do RICMS”.

De acordo com a orientação estabelecida na EFD-ICMS/IPI, que pode ser consultada por intermédio do endereço eletrônico na internet - link: http://www.sped.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/EFD/TABELA_5.1.1/TABELA_5_1_1_OUTROS_CREDITOS.pdf, **o crédito presumido** em apreço deverá ser escriturado sob o código *PRO20008 - ICMS - Outros créditos - Crédito presumido previsto no item 8 do Anexo III do RICMS - 01/03/2015* -

01/10/2017 – devendo ser gerado um Registro E111 informando no campo 04 o valor do crédito presumido.

Com efeito, ao se consultar os registros sob o código *PRO20008* foi possível extrair que apenas R\$ **929.595,84** (novecentos e vinte e nove mil, quinhentos e noventa e cinco reais e oitenta e quatro centavos) foram escriturados no livro de apuração a título de crédito presumido de ICMS, sendo a totalidade dos valores registrada somente no quarto trimestre de 2016, conforme abaixo demonstrado:

[...]

A despeito da possibilidade de apuração de **crédito presumido de ICMS** nas operações de venda interestaduais de produtos derivados de mandioca, **não se deve admitir na presente fiscalização a exclusão desses valores na apuração do IRPJ e da CSSL devidos, considerados pelo sujeito passivo como subvenção para investimentos, pelas razões fáticas e jurídicas a seguir expostas.**

[...] (grifos nossos)

73. Já a DRJ/DF (DRJ01) asseverou que:

[...] **DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS**

As subvenções para investimento, inclusive as estabelecidas mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulos à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações feitas pelo poder público, estão previstas na legislação nacional desde o Decreto-Lei nº 1.598/77.

Inicialmente a legislação nacional fazia distinção entre as subvenções para investimentos e as subvenções para custeio.

[...]

Com a edição da Lei nº 12.973/14, que revogou a Lei nº 11.941/09 nos dispositivos que tratavam acerca das subvenções para investimento, nova redação foi dada ao Decreto-Lei nº 1.598/77, com efeitos a partir de 01/01/2015, estabeleceu que:

[...]

Em 07 de agosto de 2017, foi promulgada a Lei Complementar nº 160/17 que, dentre outros dispositivos, tencionava disciplinar o tratamento tributável dado as subvenções para investimento previsto na Lei nº 12.973/14. Então, a redação final do art. 30 da Lei nº 12.973/14 passou a ter a seguinte configuração, com destaque para os §§ 4º e 5º adicionados pela Lei Complementar 160/17:

[...]

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, nos seguintes termos:

[...]

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.

Destarte, 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 do artigo.

Por derradeiro, a Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), por meio da Solução de Consulta nº 145, de 15 de dezembro de 2020, tratou da matéria, e na sua ementa determinou:

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS 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.

Destarte, a concessão de incentivo ou redução de ICMS pelos estados não pode ser indiscriminadamente considerada como subvenção para investimento, tal benefício somente será considerado dessa forma se atender ao requisito da destinação específica para a implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Voltando ao caso dos autos, ao se analisar os dispositivos legais emanados do poder público do Estado do Paraná concessivos do direto creditório presumido na venda de produtos derivados da mandioca, usufruídos pelo sujeito passivo, não foi possível identificar o "animus" do legislador em estabelecer requisitos ou determinar a destinação específica dos recursos para aqueles contribuintes que fizerem jus a ao (SIC) benefício.

Não há qualquer exigência legal, ou infra legal, impelindo os contribuintes a destinarem os recursos disponibilizados pelo benefício em apreço, de forma genérica ou específica, como condição para a fruição do mesmo.

Portanto, conclui-se que o benefício estabelecido no Decreto Estadual nº 6.080/12 não reúne as características intrínsecas apregoadas no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/14 para ser definido e considerado como subvenção para investimentos e, assim, ser excluído da incidência do IRPJ e da CSLL conforme efetuado pelo sujeito passivo.

Observa-se que não há qualquer dispositivo no ordenamento jurídico federal que estende esse benefício específico à apuração dos tributos federais, já que, como visto anteriormente, o §4º, do art. 30, da Lei nº 12.973/14, determina que somente os benefícios de ICMS que atenderem os requisitos daquela lei devem ser considerados como subvenção para investimentos e assim influenciar na incidência tributária dos tributos federais.

Portanto, os créditos presumidos de ICMS/PR apurados pelo sujeito passivo não devem ser considerados subvenção para investimentos, nos termos da legislação federal e, consequentemente, não possuem autorização legal para que sejam excluídos da apuração do IRPJ e da CSLL a pagar no ano-calendário de 2016 conforme realizado no LALUR pelo fiscalizado.

Ainda tratando do art. 30, caput, da Lei nº 12.973/14, transcrever novamente, nunca é demais:

[...]

Denota-se, pois que um dos requisitos *sine quo non* para que as Subvenções Para Investimentos tenham efeitos fiscais na determinação do lucro real é o registro dos valores em reserva de lucros.

Observa-se, o sujeito passivo não realizou qualquer registro no resultado tendo como contrapartida conta patrimonial de reserva de lucros, sobretudo nos valores aproveitados em cada período de apuração.

[...]

Portanto, além do benefício estabelecido no Decreto Estadual nº 6.080/12 não reunir as características do caput do art. 30 da Lei nº 12.973/14 para ser definido e considerado como subvenção para investimentos, mesmo que fosse considerado como tal, não foi registrado como reserva de lucros.

Desta forma, outras argumentações da impugnante como dos controles da RAICMS ou do controle da utilização dos créditos, perderam o objeto, pois como visto os benefícios aqui discutidos não são subvenção para investimentos, e mesmo se fossem, não foram registrados como reserva de lucros.

[...]

74. Com efeito, constata-se a ocorrência de inúmeras divergências sobre o gênero e espécies de benefícios fiscais. Enquanto a DRF discorre sobre crédito presumido de ICMS e subvenção para investimento, a DRJ/DF (DRJ01) somente faz referência a esta última.

75. Ora, o gênero benefício fiscal é dividido nas espécies: **a)** créditos presumidos de ICMS que não podem ser tributados pelo IRPJ e CSLL em nenhuma hipótese, nos termos do entendimento firmado pela Primeira Seção no EREsp nº 1.517.492/PR e reafirmado no Tema nº 1182; e **b)** demais benefícios fiscais de ICMS, tais como isenções, reduções de base ou alíquota, diferimentos, entre outros, que só podem ser excluídos da tributação do IRPJ e CSLL, se atendidos os requisitos do artigo 10 da LC nº 160/2017 e do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

76. O Decreto nº 6.080, de 28 de setembro de 2012 (RICMS/PR), determinou que:

[...]

ANEXO III - CRÉDITO PRESUMIDO (a que se refere o parágrafo único do art. 4º deste Regulamento)

8 Aos estabelecimentos fabricantes das seguintes mercadorias classificadas na NCM:

- a) AMIDO de mandioca (1108.19.00);
- b) amido modificado e dextrina, de mandioca (3505.10.00);
- c) xarope de glicose de mandioca (1702.30.00);
- d) fécula de mandioca (1108.14.00);
- e) farinha temperada de mandioca (1106.20.00 e 1901.90.90);
- f) polvilho (1108.14.00);
- g) mandioquinha palha (2005.99.00).

Acrescentada a alínea "g" ao item 8 do Anexo III pelo art. 13, alteração 4843, do Decreto 12.496 de 05.11.2014, surtindo efeitos a partir de 13.12.2014.

h) farinha de mandioca branca fina crua (1106.20.00);

Acrescentada a alínea "h" ao item 8 do Anexo III pelo art. 1º, alteração 973ª, do Decreto n. 3.747, de 30.3.2016, em vigor em 31.3.2016 (publicação), produzindo efeitos a partir de 1º.4.2016.

i) farinha de mandioca branca grossa crua (1106.20.00);

Acrescentada a alínea "i" ao item 8 do Anexo III pelo art. 1º, alteração 973ª, do Decreto n. 3.747, de 30.3.2016, em vigor em 31.3.2016 (publicação), produzindo efeitos a partir de 1º.4.2016.

j) farinha de mandioca torrada (1106.20.00).

Acrescentada a alínea "j" ao item 8 do Anexo III pelo art. 1º, alteração 973ª, do Decreto n. 3.747, de 30.3.2016, em vigor em 31.3.2016 (publicação), produzindo efeitos a partir de 1º.4.2016.

Notas:

1. O benefício de que trata este item fica autorizado para:

1.1 até 31.12.2016, no percentual de 55% (cinquenta e cinco por cento) do valor do imposto devido nas saídas desses produtos em operações interestaduais;

1.2 até 31.12.2017, no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto devido nas saídas desses produtos em operações interestaduais;

Nova redação dada à nota 1 do item 8 do Anexo III pelo art. 1º, alteração 895ª, do Decreto n. 3.241, de 23.12.2015, em vigor em 23.12.2015, produzindo efeitos a partir de 1º.1.2016.

Redação original em vigor de 1º.10.2012 até 31.12.2015:

"1. até 31.12.2015, no percentual de setenta por cento do valor do imposto devido nas saídas desses produtos em operações interestaduais;

Prorrogado o prazo de vigência da nota 1 do item 8 do Anexo III, pelo art.1º, alteração 487ª, do Decreto 12.530 de 06.11.2014, produzindo efeitos a partir de 1º.01.2015.

Prazos anteriores:

a) dada pelo Art.1º, alteração 28ª, do Decreto 6.913 de 28.12.2012.

"31.12.2014"

Prazo original:

"31.12.2012""

2. o crédito presumido de que trata este item será lançado no campo "Outros Créditos" do livro Registro de Apuração de ICMS - RAICMS, consignando a expressão "Crédito Presumido - item 8 do Anexo III do RICMS";

3. a opção pelo crédito presumido, bem como a renúncia, deverá ser declarada em termo lavrado no RO-e; RICMS - Aprovado pelo Decreto n. 6.080 de 28.09.2012

Nova redação dada à nota 3 do item 8 do Anexo III pelo art. 1º, alteração 673ª, do Decreto n. 2.175 de 14.08.2015, em vigor em 17.08.2015, produzindo efeitos a partir de 1º.09.2015.

Redação original em vigor de 1º.10.2012 até 31.08.2015:

"3. a opção pelo crédito presumido, bem como a renúncia, deverá ser declarada em termo lavrado no livro RUDFTO;"

4. tanto a opção quanto a renúncia produzirão efeitos por período não inferior a doze meses, contados do primeiro dia do mês subsequente ao da lavratura do correspondente termo;

5. o benefício de que trata este item não se aplica cumulativamente com o tratamento previsto no item 14 do Anexo II;

Nova redação dada à nota 5 do item 8 do Anexo III pelo art. 1º, alteração 895ª, do Decreto n. 3.241, de 23.12.2015, em vigor em 23.12.2015, produzindo efeitos a partir de 1º.1.2016.

Redação original em vigor de 1º.10.2012 até 31.12.2015:

"5. o benefício de que trata este item não se aplica cumulativamente com os tratamentos previstos no item 14 do Anexo II e no item 36 deste Anexo;"

6. aplica-se o disposto neste item às operações internas com fécula de mandioca;

7. o benefício previsto para as operações de que trata a nota 6 se aplica cumulativamente com o diferimento parcial previsto no art. 108;

8. o benefício de que trata este item se aplica também nas operações de saídas realizadas por centro de distribuição ou outro estabelecimento industrial pertencente ao mesmo titular, desde que não tenha sido anteriormente utilizado na operação de transferência.

9. o crédito presumido de que trata este item fica limitado a que o total dos créditos do estabelecimento não exceda o total dos débitos no período de apuração;

Acrescentada a nota 9 ao item 8 do Anexo III pelo art. 1º, alteração 673ª, do Decreto n. 2.175 de 14.08.2015, em vigor em 17.08.2015, produzindo efeitos a partir de 1º.09.2015.

10. na hipótese de o total dos créditos exceder o total dos débitos, o estabelecimento deverá efetuar o estorno da parte do crédito presumido correspondente ao valor do saldo credor apurado.

Acrescentada a nota 10 ao item 8 do Anexo III pelo art. 1º, alteração 673ª, do Decreto n. 2.175 de 14.08.2015, em vigor em 17.08.2015, produzindo efeitos a partir de 1º.09.2015.

[...] (grifos nossos)

77. Logo, o crédito presumido de ICMS (nomenclatura utilizada pelo Decreto nº 6.080/2012), concedido pelo Estado do Paraná, não pode integrar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena de violação do pacto federativo, tendo em vista que isto representaria tributação, pela União, de IRPJ e CSLL, de incentivo fiscal concedido pelos Estados e/ou Distrito Federal, o que infringiria o artigo 150, inciso VI, alínea "a", da CF/88, que veda aos entes federativos instituir impostos sobre renda, patrimônio ou serviços uns dos outros, nos termos do entendimento firmado pela Primeira Seção do STJ, quando do julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR.

78. Em outras palavras, se fosse possível a União tributar incentivos fiscais concedidos pelos Estados e/ou Distrito Federal, estar-se-ia concedendo a União a possibilidade de retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que um Estado-membro outorgou, no exercício regular de sua competência tributária – v. cf. artigo 155, inciso II, da CF/88.

79. Outrossim, haveria indevida intervenção da União na política fiscal dos Estados-membros e do DF, concedentes dos benefícios de ICMS, já que a tributação dessa riqueza teria como resultado o esvaziamento ou a mitigação do benefício instituído pelo ente estatal.

80. Ademais disso, no arranjo federativo em matéria tributária, a Constituição estabeleceu os limites e atribuições de cada ente político na esfera fiscal, delimitando suas áreas de atuação com o objetivo de prevenir conflitos entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

81. Porquanto, o modelo federativo adotado no Brasil parte da premissa de que a repartição das competências tributárias decorre da própria forma de organização estatal, estando condicionada a ela.

82. Assim sendo, como desdobramento dessa repartição de competências, o artigo 155, inciso II, da Carta Magna, atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o

ICMS, incluindo a possibilidade de concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais, desde que observadas as condições previstas em lei complementar, conforme disposto no artigo 155, XII, alínea “g”.

83. Desta forma, a concessão de incentivos fiscais por Estados, atendidos os requisitos legais, configura exercício legítimo da autonomia assegurada pelo modelo federativo. Embora, implique renúncia de parte da arrecadação, esse instrumento busca viabilizar o atendimento de interesses estratégicos das unidades federadas, voltados a suas prioridades e necessidades locais coletivas.

84. Noutro giro, o abalo na credibilidade do programa estatal proposto pelo Estado-membro, acarreta desdobramentos nocivos no campo da segurança jurídica, os quais também não podem ser desprezados.

85. Logo, se o propósito da norma consiste em conceder a um determinado segmento empresarial a isenção fiscal, é inegável que o ressurgimento do imposto, ainda que sob outra denominação, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando praticamente inócua a finalidade pretendida pela lei, e consequentemente aumentará o preço final dos produtos e a carga tributária da sociedade empresária.

86. Por fim, ressalta-se que os valores recebidos à título de ICMS concedidos pelos Estados, visando o desenvolvimento regional, não podem ser qualificados como renda, proventos de qualquer natureza ou lucro da empresa beneficiária, por conseguinte não incide o fato gerador da obrigação tributária, insculpido no artigo 43, *caput* e incisos I e II, do Código Tributário Nacional (CTN).

87. Portanto, como o caso em análise, trata-se de crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado do Paraná e não de outros benefícios fiscais de ICMS – isenções, reduções de base ou alíquota, diferimento, entre outros –, referente ao ano-calendário de 2016, deve-se aplicar as decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, conforme determina o artigo 99, do Novo Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, *in fine*:

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

88. Com efeito, é vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação destas decisões.

89. Neste sentido, segue recente precedente da 1ª Turma da CSRF (**Acórdão nº 9101-006.891**), sessão do dia 04 de abril de 2024, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC

Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF.

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

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada "lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996", os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

90. Do voto do i. Conselheiro relator Luiz Tadeu Matosinho Machado, extrai-se os seguintes excertos:

[...] 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.

[...]

91. Deste modo, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, a fim de cancelar os Autos de Infração.

Dispositivo

92. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço do Recurso Voluntário e a ele **DOU PROVIMENTO**, a fim de cancelar integralmente os lançamentos.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rafael Zedral, redator designado

Peço vênia ao i. Relator para divergir e fazer prevalecer o entendimento da maioria qualificada deste colegiado quanto ao mérito.

O litígio versa sobre a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de valores referentes a créditos presumidos de ICMS. O Relator original propôs o cancelamento da autuação, baseando-se na tese da proteção ao Pacto Federativo (STJ).

A análise dos autos demonstra que a Recorrente não registrou o benefício em reservas de lucros. É certo que a LC nº 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, classificando os incentivos de ICMS como subvenções para investimento e vedando exigências de natureza material, como a prova física da expansão do empreendimento.

Entretanto, essa vedação jamais dispensou os requisitos contábeis intrínsecos previstos no caput do artigo 30, que é claro ao condicionar a não tributação ao fato de que a subvenção "seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/76":

"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:"

O benefício fiscal não é incondicional e exige, como contrapartida, a retenção desses valores no Patrimônio Líquido para garantir o fortalecimento do empreendimento. Se o valor é distribuído (ou não reservado), ele se torna lucro disponível e tributável.

No presente caso, a fiscalização comprovou que a conta "**24701 - RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS**" (ou equivalente) não recebeu os lançamentos devidos. Ao não registrar os valores na reserva específica, a Recorrente permitiu que o montante ficasse disponível para distribuição, violando a condição *essencial* para a exclusão.

Como acertadamente concluiu a DRJ: "**denota-se, pois que um dos requisitos *sine qua non* para que as Subvenções Para Investimentos tenham efeitos fiscais na determinação do lucro real é o registro dos valores em reserva de lucros**".

A ausência desse registro impede o controle sobre a destinação dos recursos e viola a condição legal para a não tributação. Mesmo diante da superveniência da Lei Complementar nº 160/2017, a dispensa de requisitos refere-se à natureza do incentivo (exigência de implantação/expansão), mas não revoga a mecânica contábil de blindagem dos recursos no Patrimônio Líquido prevista no art. 30 da lei 12.973/2014.

Adicionalmente, soma-se a grave inconsistência material apontada pela fiscalização, onde os valores excluídos do Lucro Real superam significativamente os créditos efetivamente escriturados nos livros fiscais de ICMS, reforçando a fragilidade do pleito da Recorrente e a impossibilidade de acolhimento do recurso.

A decisão de primeira instância administrativa analisou com profundidade o acervo probatório, demonstrando a inconsistência material e a falta de cumprimento dos requisitos legais pela Recorrente.

Considerando que a decisão recorrida realizou a correta análise dos fatos e a adequada aplicação da legislação, adoto expressamente seus fundamentos como razões de decidir, com fulcro no art. 50, V, § 1º, da Lei nº 9.784/1999 e no art. 114, § 12, I, do RICARF vigente (Portaria MF nº 1.634/2023). Segue transcrito o excerto pertinente do Acórdão nº 101-008.935 – 8ª TURMA/DRJ01:

“Autoridade Fiscal glosou os valores considerados como Subvenções para Investimentos na apuração do Lucro Real, por inobservância dos requisitos legais para sua aceitação na exclusão do resultado do período. Constatou-se que não foram cumpridos os requisitos legais para o aproveitamento do benefício fiscal, porquanto o contribuinte não escriturou os valores em contas patrimoniais de reserva de lucros, em afronta ao caput do art. 30 da Lei nº 12.973/14, além de não registrar suficientemente os créditos presumidos no RAICMS, em desacordo com o Decreto Estadual nº 6.080/12 (RICMS/PR), tampouco conseguiu demonstrar a existência de saldo de créditos presumidos de ICMS em valores suficientes para suportar as exclusões realizadas na apuração do lucro real no ano-calendário de 2016. A impugnante afirma que apurou créditos presumidos de ICMS sobre suas vendas, na forma do Regulamento do ICMS do Estado do Paraná, cujos valores apurados foram considerados absolutamente compatíveis com as informações obtidas através das EFDs pelo auditor fiscal.

O artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 determina sobre o direito da contribuinte retirar todos os valores relativos às subvenções para investimentos operante ao lucro real, desde que observado seu registro em reserva de lucros mencionado no artigo 195-A da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

O Impugnante afirma que cumpriu todos os requisitos para exclusão das subvenções (crédito presumido de ICMS) de seu IRPJ e CSLL, uma vez que nos termos já comentados, comprovou o atendimento dos requisitos da L.C. n.º 160/2017 e ainda, registrou-os na conta de reserva de incentivos fiscais.

A Contribuinte RATIFICA todos os atos, documentações e justificativas anteriormente lançados, haja vista que já juntara planilha da qual DEMONSTROU categoricamente os montantes de crédito presumido auferidos não só no período de 2016, mas a partir do ano 2011 com resposta protocolada em 22 de janeiro de 2020.

DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS

As subvenções para investimento, inclusive as estabelecidas mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulos à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações feitas pelo poder público, estão previstas na legislação nacional desde o Decreto-Lei nº 1.598/77.

Inicialmente a legislação nacional fazia distinção entre as subvenções para investimentos e as subvenções para custeio.

Enquanto as subvenções para custeio são transferências de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas, nas suas operações correntes. As subvenções para investimentos são transferências de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas ordinárias, mas, sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

Com o advento da Lei nº 11.941/09, as subvenções para investimento passaram a ser contabilizadas em conta de resultado, devendo a não incidência do Imposto de Renda ser operacionalizada mediante sua exclusão no LALUR.

Contudo, a não incidência do Imposto de Renda estaria condicionada, ainda, à manutenção das subvenções em conta de reservas de lucros, sendo que, no momento em que ocorrer a destinação diversa desses lucros, o montante deveria ser adicionado no LALUR e submetido à tributação.

Ademais, ainda havia a imposição de que as subvenções deveriam ser concedidas como "estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos " Com a edição da Lei nº 12.973/14, que revogou a Lei nº 11.941/09 nos dispositivos que tratavam acerca das subvenções para investimento, nova redação foi dada ao Decreto-Lei nº 1.598/77, com efeitos a partir de 01/01/2015, estabeleceu que:

Lei nº 12.973/14:

Art. 2º O Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, passa a vigorar com as seguintes alterações: (...)

"Art. 19

V - as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção e redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo poder público; e (...)

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: - 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; - 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. (...)

Art. 75. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei para o ano-calendário de 2014. (Vide artigo 119§1)

§ 1º A opção será irretratável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 1º e 2º e 4º a 70 e os efeitos dos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117 a partir de 1º de janeiro de 2014.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá a forma, o prazo e as condições da opção de que trata o caput. (...).

Art. 117. Revogam-se, a partir de 1º de janeiro de 2015: (...)

X - os arts. 15 a 24, 59 e 60 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Então, 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 registradas em reserva de lucros e não podendo ter destinação diversa a de: (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.

Ressalta-se que o dispositivo ainda prevê, expressamente, a vedação quanto a capitalização do valor e posterior restituição do capital aos sócios, mediante redução de capital, ou restituição do capital social aos sócios, mediante redução do capital social, além de não poder integrar a base de cálculo de dividendos obrigatórios.

Em 07 de agosto de 2017, foi promulgada a Lei Complementar nº 160/17 que, dentre outros dispositivos, tencionava disciplinar o tratamento tributável dado as subvenções para investimento previsto na Lei nº 12.973/14. Então, a redação final do art. 30 da Lei nº 12.973/14 passou a ter a seguinte configuração, com destaque para os §§ 4º e 5º adicionados pela Lei Complementar 160/17:

Lei nº 12.973/14:

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.

14 § 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros

nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

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

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

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.

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.

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, nos seguintes termos:

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: (...)

§ 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 1881, de 03 de abril de 2019) (grifou-se)

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.

Destarte, 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 do artigo.

Impende destacar ainda o caráter retroativo da norma, de acordo com o art. 10 da LC nº 160, de 2017:

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplicase 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.

A nova realidade normativa alcança também os incentivos e benefícios fiscais instituídos por legislação estadual até a data de início da produção de efeitos da LC nº 160, de 2017, ainda que concedidos em desacordo com o rito estabelecido pela LC nº 24, de 1975. Para tanto, impõem-se que sejam observadas as exigências de registro e depósito, na Secretaria Executiva do Confaz, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos incentivos/benefícios, a teor do versado no art. 3º da LC nº 160, de 2017.

Por derradeiro, a Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), por meio da Solução de Consulta nº 145, de 15 de dezembro de 2020, tratou da matéria, e na sua ementa determinou:

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS FISCAIS 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.

Destarte, a concessão de incentivo ou redução de ICMS pelos estados não pode ser indiscriminadamente considerada como subvenção para investimento, tal benefício somente será considerado dessa forma se atender ao requisito da destinação específica para a implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Voltando ao caso dos autos, ao se analisar os dispositivos legais emanados do poder público do Estado do Paraná concessivos do direito creditório presumido na venda de produtos derivados da mandioca, usufruídos pelo sujeito passivo, não foi possível identificar o "animus" do legislador em estabelecer requisitos ou determinar a destinação específica dos recursos para aqueles contribuintes que fizerem jus a ao benefício.

Não há qualquer exigência legal, ou infra legal, impelindo os contribuintes a destinarem os recursos disponibilizados pelo benefício em apreço, de forma genérica ou específica, como condição para a fruição do mesmo.

Portanto, conclui-se que o benefício estabelecido no Decreto Estadual nº 6.080/12 não reúne as características intrínsecas apregoadas no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/14 para ser definido e considerado como subvenção para investimentos e, assim, ser excluído da incidência do IRPJ e da CSLL conforme efetuado pelo sujeito passivo.

Observa-se que não há qualquer dispositivo no ordenamento jurídico federal que estende esse benefício específico à apuração dos tributos federais, já que, como visto anteriormente, o §4º, do art. 30, da Lei nº 12.973/14, determina que somente os benefícios de ICMS que atenderem os requisitos daquela lei devem ser considerados como subvenção para investimentos e assim influenciar na incidência tributária dos tributos federais.

Portanto, os créditos presumidos de ICMS/PR apurados pelo sujeito passivo não devem ser considerados subvenção para investimentos, nos termos da legislação federal e, conseqüentemente, não possuem autorização legal para que sejam excluídos da apuração do IRPJ e da CSLL a pagar no ano-calendário de 2016 conforme realizado no LALUR pelo fiscalizado.

Ainda tratando do art. 30, caput, da Lei nº 12.973/14, transcrever novamente, nunca é demais:

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: (negrito)

Denota-se, pois que um dos requisitos sine quo non para que as Subvenções Para Investimentos tenham efeitos fiscais na determinação do lucro real é o registro dos valores em reserva de lucros.

Observa-se, o sujeito passivo não realizou qualquer registro no resultado tendo como contrapartida conta patrimonial de reserva de lucros, sobretudo nos valores aproveitados em cada período de apuração.

Em palavras da Autoridade Fiscal:

Segundo é possível concluir pelo cotejo das informações contidas nas planilhas eletrônicas "Balancete - Nível 5 ", "PL " e "Livro Diário ", presentes no arquivo digital denominado "Lançamentos Contábeis.xlsx", anexado ao presente termo fiscal, cujos dados foram extraídos da ECD transmitida pelo contribuinte fiscalizado, o sujeito passivo não registrou os valores considerados como Subvenção para Investimentos em conta patrimonial de reserva de lucros no ano-calendário de 2016.

Portanto, além do benefício estabelecido no Decreto Estadual nº 6.080/12 não reunir as características do caput do art. 30 da Lei nº 12.973/14 para ser definido e considerado como subvenção para investimentos, mesmo que fosse considerado como tal, não foi registrado como reserva de lucros.

Desta forma, outras argumentações da impugnante como dos controles da RAICMS ou do controle da utilização dos créditos, perderam o objeto, pois como visto os benefícios aqui discutidos não são subvenção para investimentos, e mesmo se fossem, não foram registrados como reserva de lucros."

Restou cristalino que a Recorrente não observou os requisitos cumulativos para a fruição da isenção (constituição de reserva e não distribuição), conforme exigido pelo art. 30 da Lei n.º 12.973/2014. A simples existência de crédito presumido não autoriza o descumprimento das obrigações acessórias e contábeis impostas pela lei 12.973/2014.

A manutenção integral da decisão recorrida, que bem aplicou o direito aos fatos, é medida que se impõe.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Zedral

ACÓRDÃO 1402-007.472 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10950.733293/2020-81

DOCUMENTO VALIDADO