



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720142/2024-75
ACÓRDÃO	1302-007.646 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BELAGRICOLA COM. E REP. DE PRODUTOS AGRÍCOLAS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019, 2020, 2021

TEMA 1.182 DO STJ. VINCULAÇÃO. SUBVENÇÃO. ICMS.

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 (RICARF, art. 99).

O Fisco pode efetuar o lançamento se verificado que a aplicação dos recursos subvencionados não está vinculada à viabilidade econômica do empreendimento, o que não se confunde com verificar se houve a ampliação ou expansão do empreendimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS.

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 maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, e Sérgio Magalhães Lima, que votaram para negar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Henrique Nimer Chamas e Sérgio Magalhães Lima. Julgamento se iniciou em julho de 2025, com pedido de vista do Conselheiro Sérgio Magalhães Lima após o voto do Conselheiro relator.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Miriam Costa Faccin, Marcelo Izaguirre da Silva, Natalia Uchoa Brandão, Henrique Nimer Chamas, Sérgio Magalhães Lima e Alberto Pinto Souza Junior.

RELATÓRIO

O presente processo tem, por objeto, os seguintes autos de infração lavrados em face de Belagícola Comercio e Representações de Produto Agrícola S.A. (contribuinte):

a) Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas - IRPJ, (a fls. 1235 e segs.) pelo qual foi: a) constituído crédito no montante de R\$ 75.838.865,10, referente a fatos geradores trimestrais de 2019 e 2020 (lucro real trimestral); e b) reduzido o prejuízo fiscal declarado referente ao fato gerador anual de 2021 (lucro real anual), sendo assim descrito os fatos apurados:

“EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS - Subvenções para Investimentos (IA)

Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, a título de **Subvenções para Investimentos (IA)**, conforme Relatório Fiscal em anexo, parte integrante e inseparável deste auto de infração.

(...)

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS - Subvenções para Investimentos (GD)

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, a título de **Subvenções para Investimentos (GD)**, conforme Relatório Fiscal em anexo, parte integrante e inseparável deste auto de infração.

(...)

MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da

receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme Relatório Fiscal em anexo, parte integrante e inseparável deste Auto de Infração.”

b) Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL (a fls. 1274 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 27.848.295,99, referente a fatos geradores trimestrais de 2019 e 2020 (base ajustada trimestral); e b) reduzido o base negativa declarada referente ao fato gerador anual de 2021 (lucro real anual), sendo assim descrito os fatos apurados:

“EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, a título de Subvenções para Investimentos (IA), conforme Relatório Fiscal em anexo, parte integrante e inseparável deste auto de infração.

(...)

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, a título de Subvenções para Investimentos (GD), conforme Relatório Fiscal em anexo, parte integrante e inseparável deste auto de infração.

(...)

MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme Relatório Fiscal em anexo, parte integrante e inseparável deste auto de infração.”

A contribuinte impugnou os lançamentos e a **4ª Turma da DRJ006** proferiu, no Acórdão n. 106-047.176 de 16/06/2024 (a fls. 1916 e segs.), cuja ementa assim dispõe:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019, 2020 e 2021

BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS. DEDUTIBILIDADE DO IRPJ E DA CSLL. TEMA REPETITIVO 1.182 DO STJ. NECESSÁRIO REGISTRO EM RESERVA DE LUCROS.

O precedente judicial que considerou que os créditos presumidos de ICMS não entram na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (EREsp 1.517.492/PR) não deve ser automaticamente estendido aos demais benefícios fiscais de ICMS, devendo ser verificado o cumprimento das condições previstas em lei. Nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, as subvenções para investimento, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que sejam registradas em reserva de lucros.

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS.

Subvenções para Investimento são as que apresentam as seguintes características: a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTOS DEVIDO NA APURAÇÃO ANUAL.

A multa de ofício, exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada, por falta de recolhimento das antecipações mensais, têm hipóteses de incidência distintas, podendo ser exigidas cumulativamente, inclusive após o encerramento do exercício. Inaplicável a Súmula Carf nº 105, visto que a multa isolada foi exigida após as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. RAZOABILIDADE. PROPORCIONALIDADE

A alegação de que a multa de ofício é confiscatória e viola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em normas às quais o julgador administrativo é vinculado.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2019, 2020 e 2021.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. EXTENSÃO LEGAL.

Estende-se a glosa de despesas indedutíveis à base de cálculo da CSLL por conta do disposto no artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

A contribuinte tomou ciência do Acórdão n. 106-047.176 em 12/08/2024 (termo a fls. 1968) e interpôs o recurso voluntário (a fls. 1.976 e segs.) em 11/09/2024 (Termo a fls. 1.975), no qual aduz as razões de defesa a seguir transcritas em apertada síntese:

“II. CASO CONCRETO. REFORMA DA R. DECISÃO. “INDEVIDA CLASSIFICAÇÃO COMO SUBVENÇÃO”. “BENEFÍCIOS NEGATIVOS”. A POSSIBILIDADE DE NÃO TRIBUTAÇÃO “PURA E SIMPLES”.

Segundo a fiscalização em seu lançamento de ofício, que foi mantido pela DRJ, em decisão ora recorrida, tais incentivos de ICMS não poderão ser excluídos de tributação do IRPJ e CSLL, por não constituírem receita tributável, configurando uma “grandeza negativa”.

Nos parece equivocada este entendimento, cabendo à reforma da r. decisão, uma vez **que a recorrente poderia excluir os incentivos de ICMS descritos da tributação do IRPJ e CSLL.**

Ademais, o argumento de que seriam “grandezas negativas”, não nos parece a melhor interpretação.

Isto porque, todas as espécies de incentivos, pela legislação societária e contábil, notadamente, a partir da Lei n. 11.638/2007, transitam pelo resultado. Com isso, independentemente da modalidade, se presumido, isenção, redução de base (que é uma isenção parcial) ou diferimento, o efeito é o mesmo.

Se transita pelo resultado (receita), por conseguinte, seria possível a exclusão para fins fiscais do IRPJ e CSLL.

Temos, inclusive, temos o CPC 07 acerca da Subvenção e Assistência Governamentais (CPC 07 (R1)), o qual prevê, em seu item 38E, a necessidade de se reconhecer o valor total do imposto então devido, “em contrapartida à receita de subvenção equivalente”.

Ora, independentemente de o efeito ser decorrente de um incentivo de ICMS na modalidade do presumido (concessão de um crédito) ou isenção, redução de base ou diferimento (redução de um débito), podemos reconhecer que se trata referido montante do que foi cedido pelo Estado ao contribuinte, correspondendo à diferença entre o que pagaria de ICMS sem o benefício e, o que pagará com ele. Esta parte, tida como uma subvenção do Estado (gênero), como acima exposto, é exprimível em valor monetário e será reconhecida como receita, transitando pelo resultado. Portanto, **independentemente da modalidade, há sempre um impacto positivo na formação do lucro (aumento de ativo), de tal sorte que não há fundamento jurídico para que esta concessão do Estado da Federação, seja tributada pela União, sob a ótica do federalismo.**

Até porque, o próprio art. 30 da Lei n. 12.973/2004, exemplifica que os incentivos podem se dar mediante isenção ou redução de impostos, o que significa dizer que não seria somente o crédito presumido ou outorgado que causaria reflexo tributário e consequente exclusão para fins de IRPJ e CSLL.

Apesar de ser mais fácil de identificar no crédito presumido/outorgado de ICMS a tributação do IRPJ e CSLL, os demais incentivos de ICMS também serão considerados no resultado e geram repercussão patrimonial que há de ser excluída para fins fiscais.

Não permitir que tal reflexo, mesmo dos incentivos de ICMS (diferimento, isenção, redução de base), seja excluído pura e simplesmente do IRPJ e CSLL, sob argumento de grande negativa, é violar o conceito jurídico de renda previsto no art. 43, do Código Tributário Nacional, em conjunto com princípios da capacidade contributiva, confisco, além do pacto federativo.

Sendo assim, merece reforma a r. decisão, **uma vez que seria possível a exclusão dos incentivos de ICMS da recorrente da base de cálculo do IRPJ e CSLL, pura e simples, sem a constituição de reservas**, havendo improcedência no argumento das “grandezas negativas”.

III. CASO CONCRETO. REFORMA DA R. DECISÃO. AINDA A “INDEVIDA CLASSIFICAÇÃO COMO SUBVENÇÃO”. BENEFÍCIOS NEGATIVOS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. INCENTIVOS ICMS. CARACTERIZAÇÃO. ART. 9º, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E O TEMA 1.182. VINCULAÇÃO AOS PRECEDENTES. RICARF (ART. 99)

Deixando de lado a pura e simples exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL dos incentivos de ICMS da recorrente, todavia, tratando a questão dos ‘benefícios negativos’, sob a ótica da subvenção para investimento, a improcedência do lançamento e a necessidade de reforma da r. decisão é ainda mais evidente.

Busca o lançamento de ofício sustentar que os incentivos de ICMS da recorrente, na modalidade de isenção, redução de base de cálculo e diferimento, disciplinados pelo Convênio Confaz 100/97 ou mediante convalidação do Convênio 190/2017, não configurariam subvenção para investimento, o que, por conseguinte, impede a exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

A solução do tema, confirmando a legalidade e legitimidade das exclusões realizadas pela recorrente, com a necessidade de reforma da r. decisão, passam pelo disposto na Lei Complementar n. 160/2017, notadamente, arts. 9º e 10:

(...)

A Lei Complementar n. 160/2017, mais do que que buscar solucionar os problemas federativos de guerra fiscal entre os Estados, o legislador, ciente dos litígios fiscais que envolviam o tema da não tributação dos incentivos de ICMS a título de subvenção para investimento, optou por encerrar tais debates e questionamentos.

Com isso, de forma explícita e interpretativa, com efeitos retroativos que se aplicariam até mesmo aos processos administrativos e judiciais em andamento, reconheceu que os incentivos de ICMS, sem distinguir a espécie ou modalidade, desde que aprovados pelo CONFAZ ou convalidados nos termos do art. 3º desta mesma lei, seriam considerados SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

O legislador, portanto, sem titubear, a fim de evitar novas discussões, em nome da segurança jurídica, fez uma opção política e legislativa, qual seja: **considerou expressamente que incentivos fiscais ou financeiros de ICMS concedidos pelos Estados teriam a natureza de subvenção para investimento, sejam aqueles aprovados no CONFAZ, ou não, sendo que neste último caso, desde que respeitado o art. 3º, desta mesma lei quanto ao registro e depósito (convalidação – Convênio 190/2017).**

Portanto, tratando-se de incentivos de ICMS, desde que aprovados em Convênio ou convalidados, a consequência jurídica imposta pela Lei Complementar foi atribuir a natureza jurídica de subvenção para investimento.

No caso concreto, os incentivos de ICMS da recorrente já descritos estão fundados no **Convênio Confaz 100/97 e convalidados pelo Convênio 190/2017**, inexistindo, inclusive, controvérsia sobre estes aspectos.

Daí porque, a natureza de subvenção para investimento, como enuncia claramente a legislação, impede a tributação de IRPJ e CSLL, embora seja necessário o cumprimento de requisitos formais societários e contábeis, como a reserva de incentivos (art. 30, da Lei n. 12.973/2014 c/c art. 195-A LSA).

A exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL é consequência lógica do reconhecimento para tais incentivos de ICMS da natureza de subvenção para investimento, conforme enuncia o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar n. 160/2017:

(...)

Foi exatamente o que a recorrente fez em suas apurações contábeis e fiscais, pois, ao reconhecer, acertadamente, a natureza de subvenção para investimento aos seus incentivos de ICMS, excluiu (“não computou”) da base de cálculo do IRPJ e CSLL, não tributando, porém, mediante a constituição da reserva de incentivos. Não se nega que a fiscalização e a decisão recorrida buscam desqualificar os incentivos de ICMS da recorrente como subvenção para investimento, sustentando que seriam “grandezas negativas”. De fato, se não houvesse a Lei Complementar n. 160/2017, talvez, os incentivos da recorrente não configurariam subvenção para investimento, na linha das origens deste instituto.

Todavia, nos parece inegável que o legislador optou em reconhecer – via presunção ou ficção jurídica – a todos os incentivos de ICMS, seja isenção ou

redução de tributos (redução de base de cálculo, diferimento, entre outros), a natureza jurídica de subvenção para investimento, o que resulta, nos termos do art. 30, da Lei n. 12.973/2014, na exclusão destes da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Tout court!

Não é por outra razão que o CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF -, por sua **CÂMARA SUPERIOR** tem aplicado a **Lei Complementar n. 160/2017**, deixando de fazer qualquer juízo de valor a respeito da natureza do incentivo – custeio x investimento -, bastando que tenha sido aprovado pelo Confaz ou convalidado pelo Convênio 190/2017:

(...)

Não resta dúvida de que os incentivos de ICMS da recorrente configuram subvenção para investimento, cabendo a exclusão do IRPJ e CSLL.

Aliás, este entendimento está em consonância com o posicionamento firmado pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – **tema 1.182** – em sede de recurso repetitivo, ao consignar expressamente que:

“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**”.

Tratando-se de recurso repetitivo, nos termos do art. 99, do RICARF, a decisão é vinculante, de tal sorte que inexiste dúvida no sentido de que os incentivos de ICMS da recorrente, na modalidade isenção, redução de base de cálculo e diferimento, previstos nos Convênios Confaz 100/97 e 190/2017, configuram subvenção para investimento e, por conseguinte, poderão ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e CSLL, desde que destinados à reserva de lucros – reserva de incentivos fiscais – (art. 30, da Lei n. 12.973/2014 c/c arts. 9º e 10 da Lei Complementar n. 160/2017), tal como realizado.

Deste modo, de rigor a improcedência do lançamento e a necessidade de reforma da r. decisão recorrida.

IV. CASO CONCRETO. REFORMA DA R. DECISÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE CONTRAPARTIDAS (“EXPANSÃO OU IMPLANTAÇÃO”). SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. INCENTIVOS ICMS. CARACTERIZAÇÃO. ART. 30 DA LEI N. 12.973/2004 C/C ART. 9º, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E O TEMA 1.182. VINCULAÇÃO AOS PRECEDENTES. RICARF (ART. 99)

A Fiscalização em seu lançamento de ofício e a r. decisão recorrida, por outro lado, sustenta que a recorrente não cumpriu os requisitos do art. 30, da Lei n. 12.973/2014, diante da ausência de contrapartidas, isto é, não seriam destinados à expansão ou implantação do empreendimento.

Por isso, não poderiam ser reconhecidos como subvenção para investimento.

Para melhor compreensão do equívoco da fiscalização e decisão recorrida, voltamos ao art. 30, da Lei n. 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar n. 160/2017:

(...)

Mais uma vez, retornamos ao art. 30, “caput” e sua análise em conjunto com o § 4º.

Isto porque, como já exposto, sendo firme o posicionamento neste sentido, o legislador, por meio da Lei Complementar n. 160/2017, **em seus arts. 9º e 10, simplesmente reconheceram a todos os incentivos de ICMS, independentemente da modalidade, a natureza de subvenção para investimento, desde que tenham sido aprovados pelo Confaz ou convalidados nos termos do Convênio 190/2017.**

Diante disso, **ao se interpretar o “caput” do art. 30, que reconhece ser a subvenção para investimento uma forma de estímulo “à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, a partir da concessão de incentivos fiscais e financeiros de ICMS, inclusive por isenção ou redução de tributos, somente trouxe como requisitos ou condições “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”. Nada mais.**

A menção à expressão implantação ou expansão não se dá a título de condição ou requisito para se configurar uma subvenção para investimento, pois, diante do § 4º, deste art. 30, como também art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, para ter tal natureza basta que sejam aprovados pelo CONFAZ ou convalidados. Com isso, poderão ser excluídos do IRPJ e CSLL, desde que – esta sim uma condição ou requisito - 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.

Por isso, quando se traz a expansão ou implantação no caput do art. 30, somente se pretendeu reforçar ser uma característica da subvenção para investimento, todavia, não como condição ou requisito para sua configuração e legitimação da exclusão dos incentivos da base de cálculo do IRPJ e CSLL, **na medida em que, numa interpretação sistemática e lógica em conjunto com o § § 1º e 4º, esta dependeria somente do registro em reserva de lucros – reserva de incentivos** -.

Esta interpretação, inclusive, foi exarada pela própria RECEITA FEDERAL em SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT n. 11, de março de 2020:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIOS VINCULADOS AO ICMS. As subvenções para investimento podem, observadas as condições impostas por lei, deixar de ser computadas na determinação do lucro real. A partir do advento da Lei Complementar nº 160, de 2017, consideram-se como subvenções para investimento os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos por estados e Distrito Federal.”

Em certo trecho da Solução de Consulta, afirma a RECEITA FEDERAL:

“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 a todos os incentivos e os benefícios fiscais ou econômico-fiscais

atinentes ao ICMS. **Significa dizer que a essa espécie de benefício fiscal não mais se aplicam os requisitos arrolados no PN CST nº 112, de 2017, com vistas ao enquadramento naquela categoria de subvenção.**

Era exatamente o PN CST 112/2017 que, em verdade, trazia o entendimento de que para configurar um incentivo de ICMS uma subvenção para investimento, tendo em vista o estímulo à expansão ou implantação do empreendimento, caberia verificar se presentes: (i) intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado e; (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Ora, diante da previsão expressa, a partir da Lei Complementar n. 160/2017, de que todos os incentivos de ICMS, desde que aprovados pelo Confaz ou convalidados, seriam subvenção para investimento, tais condições se tornaram presumidas ou pressupostas. O legislador já as considerou, sem análise do incentivo em abstrato ou concreto, devidamente existentes, exatamente como enuncia a RECEITA FEDERAL em sua SOLUÇÃO DE CONSULTA.

Portanto, para se excluir os incentivos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSSL, tidos como subvenção para investimento, **basta que sejam “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 – reserva de incentivos -”.**

A jurisprudência atual do CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF –, inclusive, da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS – CSRF - é exatamente neste sentido:

“(…)

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 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”**

Este posicionamento está em completa consonância com a decisão do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA em sede de recurso repetitivo no **tema 1.182, sobretudo, após esclarecimentos firmados em sede de embargos de declaração, uma vez que o ilustre Ministro relator BENEDITO GONÇALVES pontifica:**

“Na ementa do acórdão embargado ficou devidamente consignado a aplicação do 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). Desse modo, a expressão final do item 3 da Tese firmada para o tema ("**os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico**") está correlacionada com a "a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei". A questão também se encontra explicitada nos votos vogais juntados aos autos, como, por exemplo, no seguinte trecho do voto do Ministro Francisco Falcão: "**a equiparação conferida pelo §4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 dispensa o contribuinte apenas da comprovação de que o benefício fiscal de ICMS foi efetivamente concedido pelo Estado com a intenção de subvencionar investimento. Por outro lado, cabe ao contribuinte tratar o benefício fiscal como se subvenção de investimento fosse, mediante a observância dos requisitos constantes no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, dentre eles a destinação prevista no caput e no §2º. Ou seja, é mister o direcionamento do resultado do benefício à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**".

A decisão nos embargos de declaração do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA revela claramente **que a condição para a não tributação dos incentivos de ICMS, salvo crédito presumido, seria a destinação à conta de reserva de incentivos. Isto porque, a partir da destinação à reserva de incentivos, cumpre-se o desiderato da legislação e incentivo concedido. De tal sorte que, se em algum momento o contribuinte optar em dar outro destino que não autorizado pela lei, o efeito natural será exatamente a tributação de IRPJ e CSLL.**

Temos, assim, nítido posicionamento do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA em recurso repetitivo no sentido de **que inexistente obrigação legal, ao contrário do que pretende a fiscalização e a decisão recorrida, de outros requisitos ("contrapartidas – expansão ou implantação"), salvo o destino à reserva de incentivos, razão pela qual, reconhecendo a vinculação aos precedentes** (art. 99, RICARF), o CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF – assim decidiu:

"(...). 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. (Recurso Especial Repetitivo nº 1945110/RS)".

Ademais, para não existir dúvida, importante esclarecer que a recorrente comprovou e não consta qualquer questionamento quanto à existência e destinação dos incentivos de ICMS à conta de reserva de lucros.

Portanto, há comprovação nos autos, inclusive, mediante juntada de LAUDO TÉCNICO que: (i) – todos os incentivos de ICMS são objeto de Convênio CONFAZ ou convalidação; (ii) - houve destinação à reserva de incentivos; (iii) – houve evolução em seus ativos, demonstrando a expansão de seu empreendimento.

Inclusive, dentro da ideia de expansão ou implantação, reforçamos que a Recorrente no curso do processo fiscalizatório deixou CLARO, ainda, a evolução do total de seus ativos nos anos fiscalizados, comprovando-se o efetivo CRESCIMENTO DE SUAS ATIVIDADES, fato esse que é COMPROVADO e RATIFICADO pelo LAUDO PERICIAL EXTRAJUDICIAL:

(...)

Ainda que se debruce apenas sobre os valores à título de ativos da RECORRENTE, resta EVIDENTE sua manifesta expansão e desenvolvimento, ao passo que dobrou seu patrimônio, possuindo em 2019 os ativos no montante de R\$/Mil 2.579.685 e em 2021 mais que o dobro, no valor de R\$/Mil 4.019.413, sendo que o mesmo ocorreu com a Receita Líquida.

Bem por isso, não resta dúvida da necessidade de reforma da r. decisão, julgando improcedente o lançamento de ofício.

V. CASO CONCRETO. REFORMA DA R. DECISÃO. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT RECEITA FEDERAL N. 11/2020. INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 1.881/2019. VINCULAÇÃO PARA OS PERÍODOS DE 2019 E 2020.

Por hipótese, caso não se reconheça a plena improcedência do lançamento de ofício, ao menos, é preciso reconhecer a vinculação da RECEITA FEDERAL ao seu próprio posicionamento e que foi observado pela recorrente, uma vez que enunciou a SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT n. 11, de março de 2020:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIOS VINCULADOS AO ICMS. As subvenções para investimento podem, observadas as condições impostas por lei, deixar de ser computadas na determinação do lucro real. A partir do advento da Lei Complementar nº 160, de 2017, consideram-se como subvenções para investimento os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos por estados e Distrito Federal.”

Esta interpretação inclusive está fundada no art. 198 da INSTRUÇÃO NORMATIVA n. 1.700/2017, com a alteração da IN 1.881/2019, que inseriu o § 8º:

“§ 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.”

Conforme atos normativos e Solução de Consulta acima descrita, que somente foi revogada em parte em dezembro de 2020, pela Solução de Consulta 145/2020, o único requisito ou condição era destinar os incentivos à reserva. Equivale dizer: mesmo que a Receita Federal discorde, por exemplo, em uma fiscalização, ela está totalmente vinculada ao estabelecido na Instrução Normativa, não sendo possível desconsiderá-la, sob pena de violação ao princípio da juridicidade e da hierarquia na Administração Pública, além da boa-fé objetiva que impõe a

proteção da confiança legítima e impede que se pratique contraditório, conforme conhecido brocardo “Venire contra factum proprium”.

(...)

Em tais condições, ao menos, para os anos de 2019 e 2020, o lançamento é improcedente, cabendo a reforma da r. decisão.

VI. CASO CONCRETO. REFORMA DA R. DECISÃO. EXCESSO DE EXCLUSÃO. CÁLCULO PELO VALOR LÍQUIDO. ESTORNO DE CRÉDITOS ICMS.

Ainda quanto ao mérito, entende a fiscalização que, mesmo havendo a possibilidade de exclusão, haveria de ser pelo montante líquido dos incentivos de ICMS, havendo excesso de exclusão.

Em geral, o crédito da não cumulatividade do ICMS, é um custo recuperável, sendo contabilizado no ativo circulante como “ICMS a recuperar”, separadamente do custo da mercadoria adquirida.

Daí porque, os impostos recuperáveis não integram o custo de aquisição (CPC 16 / art. 301, RIR/2018). Se, por outro lado, não se trata de imposto recuperável, será tratado como custo de aquisição da mercadoria.

É equivocada a premissa adotada pelo Fisco de considerar como mera liberalidade o estorno dos créditos de ICMS decorrente das entradas, exigido pela lei paulista. Juridicamente, tal estorno representa um ônus, isto é, um encargo, uma limitação imposta pela regra jurídica como necessária para o gozo de um direito subjetivo. Para ser titular do direito ao crédito outorgado (subvenção para investimento), deve o contribuinte suportar o ônus de estornar os créditos de ICMS cujo custo foi por ele assumido no pagamento das mercadorias adquiridas. O contribuinte não tem a opção de estornar ou não os créditos de ICMS para exercer o direito ao crédito outorgado; o estorno é elemento essencial para o nascimento deste direito; de liberalidade definitivamente não se trata.

Nos termos em que foi formulado pela lei paulista, o exercício do direito à subvenção para investimento impõe, como consequência jurídica inelutável do seu regime jurídico, a não recuperação do ICMS pago nas entradas haja vista o ônus do seu estorno pelo contribuinte, a exigir a necessária agregação deste valor ao custo das mercadorias adquiridas, já que o tributo foi efetivamente gasto pelo adquirente no pagamento do preço das mercadorias.

Ademais, também seria inadequado tratar o estorno do crédito de ICMS como despesa indedutível para fins fiscais, já que, considerada a sua irrecuperabilidade no caso analisado, revela autêntico custo de aquisição da mercadoria.

Custo e despesa conceitualmente não se confundem. Diz-se que há custo quando a pessoa jurídica emprega recursos do seu ativo ou contrai dívida para a aquisição de um bem ou direito, ou seja, está investindo (arcando com um custo) para ter a titularidade do bem ou direito. Por outro lado, ocorre despesa quando a pessoa jurídica promove gastos ou incorre em dívida para pagar um encargo relacionado a algo que já tenha sido usado ou consumido, ou seja, reflete uma perda.

Enfim, determinar a adição do estorno dos créditos de ICMS na determinação do lucro real significa, por via transversa e sem apoio legal,

reduzir o efeito fiscal da subvenção para investimento já que parte do IRPJ e CSLL que deixar de ser pago com a exclusão da subvenção na apuração das bases de cálculo destes tributos, será pago com a adição fiscal do montante do estorno de crédito de ICMS.

Portanto, é improcedente a determinação da exclusão pelo benefício líquido, cabendo a reforma da r. decisão, sobre o mesmo fato, qual seja a apuração do IRPJ e CSLL, aplicando o princípio da absorção ou consunção.

VII. MULTAS DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPROCEDÊNCIA

(...)

Não há razão para a aplicação de referida multa isolada.

Isto porque. A uma. Como os períodos de 2019 a 2021 cuidam de apuração do lucro real anual ou trimestral de IRPJ e CSLL, após encerramento do período, o que há de ser feito é tão somente a verificação se houve tributo a recolher e, no caso de omissão, o lançamento de ofício com a respectiva penalidade. Neste sentido, após encerramento do ano calendário de apuração, não caberia mais aplicação da multa isolada. A duas. Com o encerramento do ano calendário, inexistente a possibilidade de concomitância de multas punitivas,

(...)

Há improcedência da multa isolada, sendo de rigor dar provimento a recurso com a reforma da r. decisão recorrida.

As multas aplicadas, no auto de infração, sejam aquela de 75% (de ofício) ou de 50% (isolada), ofendem aos princípios da razoabilidade³⁰ ou proporcionalidade (art. 5º, inciso LIV) e da proibição do confisco (art. 150, inciso IV), previstos na Constituição Federal.

Isto porque, o valor da multa imputado é de evidente irrazoabilidade e confisco, principalmente, em virtude da Recorrente.

Portanto, forçoso o cancelamento da multa imposta.

No entanto, “ad argumentandum tantum”, tendo em vista seu caráter confiscatório, esta deve ser reduzida, no mínimo, ao patamar de 20% (vinte por cento), de conformidade com o art. 61, § 2º, da Lei n. 9.430/96, retificando-se o auto de infração lavrado.

Portanto, merece o reconhecimento de improcedência do lançamento e reforma da r. decisão.

III. CONCLUSÃO. PEDIDO

Em tais condições, é possível concluir no sentido de que o presente lançamento possui inúmeros equívocos de cunho fático e jurídico que permitem, com clareza meridiana, reconhecer sua improcedência e consequente reforma da r. decisão recorrida.

POSTO ISSO, o RECORRENTE requer seja conhecido e provido o recurso interposto visando a reforma da r. decisão recorrida a fim de julgar procedente a Impugnação com a consequente total improcedência do lançamento e auto de infração, conforme razões aduzidas, como medida de constitucionalidade, legalidade e justiça.

Ademais, como já requerido, diante da verdade material, boa-fé e devido processo legal, dada a quantidade de informações e documentos, no caso de dúvida que impeça o reconhecimento do direito, a conversão em diligência.

Termos em que, da juntada desta para constar documentos,”.

A fls. 2045, consta o seguinte despacho da CONTAD01-DELECOABR-VR:

“ Juntado Recurso Voluntário tempestivamente interposto, com atualização do SIEF-Processos. Ao CARF para julgamento.”

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, relator.

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual voto por dele conhecer.

Antes de analisar os argumentos de defesa, vale trazer a lume quadro constante do Relatório Fiscal, o qual esclarece os tipos de benefícios fiscais ora em julgamento, se não vejamos:

Tipo de Benefício	Estado	Base Legal
Isenção	SC	RICMS/SC, Anexo 2, Art. 29
Isenção	SP	RICMS/SP, Anexo I, Art. 41
Redução de Base de Cálculo	PR	Lei nº 13.332/2001, Art. 3º
Redução de Base de Cálculo	PR	RICMS/PR, Anexo VI, Itens 15, 15-A, 16 e 16-A
Redução de Base de Cálculo	SC	RICMS/SC, Anexo 2, Arts. 30 e 32
Redução de Base de Cálculo	SP	RICMS/SP, Anexo II, Arts. 9º, 10 e 77
Diferimento	PR	RICMS/PR, Anexo VIII, Art. 44

O primeiro argumento de defesa reside na alegação de que todas as espécies de incentivos, pela legislação societária e contábil, notadamente, a partir da Lei n. 11.638/2007, transitam por resultado.

Vale trazer a lume o art. 195-A da Lei n. 6.404/76, inserido pela Lei 11.638/07, na Lei 6.404/76, *in verbis*:

Art. 195-A. A assembléia 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).

Ora, tal lei não dispõe que todas as espécies de incentivo fiscal devam transitar por resultado, apenas pode-se deduzir que as doações ou subvenções governamentais **para investimentos** devam transitar por resultado, tanto que o legislador possibilita que seja formada reserva de incentivos fiscais no valor da parcela do lucro líquido resultante dela.

É verdade que a receita decorrente de subvenção para custeio também deve transitar por resultado, mas, diferentemente da subvenção para investimento, ela compõe sempre, ou deveria compor, a base tributável do IRPJ, tanto que o art. 44, IV, da Lei 4.506/64 (ainda em vigor) dispõe que ela integra a receita bruta operacional.

Na verdade, a preocupação do legislador de 2007 foi alterar o tratamento dado às subvenções para investimento na legislação tributária, a qual determinava que não transitasse por resultado, lançando-se a débito de passivo em contrapartida (direta) de crédito de reserva de capital, se não vejamos como dispunha o § 2º do art. 38 do Decreto-lei n. 1.598/77 vigente à época:

“§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

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

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

Saliente-se que a preocupação do legislador ao vedar a subvenção para investimento de transitar por resultado era justamente para evitar que recursos que o Estado abriu mão para que o contribuinte investisse em bens de capital visando o aumento de sua capacidade produtiva não compusesse o lucro passível de distribuição aos sócios ou para outros fins que não os que justificavam a não tributação da receita subvencionada.

O legislador de 2007, embora determinasse implicitamente na referida norma que a subvenção para investimento transitasse por resultado, permitiu que ela fosse lançada em contrapartida de reserva de incentivo fiscal, já que não mais poderia ser lançada em reserva de capital (pela revogação do art. 182, § 1º, “d”, da Lei 6.404/76).

Ora, com a permissão de registro em reserva de incentivos fiscais, criou-se assim, na legislação societária, a possibilidade de a legislação tributária continuar a impedir uma disponibilidade desse valor aos sócios ou a outros fins estranhos ao propósito da subvenção para investimento. Nesse sentido, foi estabelecido que a formação da reserva de incentivo fosse

condição para que a subvenção para investimento continuasse a ser excluída da base tributável do IRPJ, conforme veio dispor o art. 18 da Lei 11.941/09, *in verbis*:

“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.

.....
.....”

Embora revogado o dispositivo acima transcrito pela Lei 12.973/14, o art. 30 dessa mesma lei continuou a exigir o registro da subvenção para investimento em reserva de incentivos, como condição para que não fosse computada no lucro real.

Ou seja, a exigência de formação de reserva de incentivos como condição para a exclusão da receita de subvenção para investimento no cálculo do lucro real, que nasceu com a Lei 11.941/09, ao compatibilizar a legislação tributária com alterações promovidas pela Lei 11.638/07 na legislação societária, perdurou até a entrada em vigor da Lei 14.789/23, a qual trouxe um novo tratamento tributário para doações e subvenções para investimento, baseado em crédito fiscal e não mais em ajuste do lucro líquido.

Noutro ponto, mesmo que óbvio, há que se salientar que, para o IRPJ, tem natureza de recuperação de custo a receita decorrente de uma subvenção para investimento na modalidade em que se dispensa o pagamento total ou parcial de um tributo que já impactou a base tributável do IRPJ (pelo regime de competência). Nessa hipótese sim, há uma receita cuja contrapartida é a baixa do passivo tributário que fora dispensado o pagamento. Nesse caso, a

legislação federal exclui a receita subvencionada da base tributável do IRPJ, sob condições que resguardem os fins da subvenção, conforme retro tratado.

Assim, quando em decisão no Superior Tribunal de Justiça (ERESP 1.517.492/PR), é colocado que ofende o princípio federativo tributar, pelo IRPJ, a receita subvencionada de crédito presumido de ICMS, mesmo que não comprovada a destinação do recurso à ampliação ou à expansão do empreendimento, comete-se a um só tempo: um erro contábil, pois tal tributação nada mais é do que a anulação de uma despesa que deduziu indevidamente a base do IRPJ, tudo isso em respeito ao conceito de renda do art. 43 do CTN (acréscimo patrimonial); mas também uma vício lógico, pois, a partir de tal julgamento, pode a subvenção concedida por qualquer Estado da Federação, ter o condão também de isentar de tributos federais (IRPJ e CSLL) a receita subvencionada, mesmo que não atenda as condições impostas na lei federal, constituindo-se em verdadeira isenção heterônoma.

No entanto, não é desse tipo de subvenção para investimento de que estamos a tratar, mas, conforme já exposto, trata-se aqui de subvenções concedidas sob a forma de isenção, redução de base de cálculo e diferimento, assim, modalidades que não estão ao abrigo do ERESP 1.517.492/PR.

Em perspectiva meramente contábil, o Relatório Fiscal está absolutamente correto quando afirma que subvenções governamentais quando concedidas sob a forma de redução de base de cálculo, isenção ou diferimento não impactam as contas de resultados, pois são repassados diretamente ao consumidor, seja final ou não. Sendo isso o que importa para o IRPJ, pois não é gerado tributo sobre a base isenta ou reduzida e, conseqüentemente, não se gera receita subvencionada em decorrência da isenção ou da redução de base de cálculo, simplesmente, porque não se cobra o ICMS ou se cobra um ICMS sobre uma base já reduzida. Isso está muito bem demonstrado pelo Auditor Márcio Santos no Relatório Fiscal.

Com relação ao diferimento, divirjo um pouco do Relatório Fiscal, pois entendo que nem mesmo quando é cobrado juros menores do que o regularmente cobrado não há que se falar em lançamento de qualquer receita subvencionada. De qualquer sorte, tem razão o Relatório Fiscal quando sustenta que o benefício dado pelo Estado do Paraná à recorrente não se configura em uma subvenção para investimento, pois o Paraná não abre mão de qualquer receita, ou seja, não representa nada mais do que a dilação de prazo, logo não há qualquer receita a ser reconhecida pela recorrente em decorrência desse diferimento, razão pela qual também não há que se falar em excluí-la no cálculo do lucro real.

Assim, sob a perspectiva meramente contábil, é perfeita a análise da Autoridade lançadora no TVF, ao demonstrar que algumas modalidades de subvenção para investimento sequer geram receitas para o beneficiário do incentivo, ou seja, sequer impactam o seu resultado, razão pela qual não haveria o que ser excluído da base tributável do IRPJ e da CSLL. Todavia, o próprio Relatório Fiscal admite que devem ser compatibilizadas as suas conclusões, por mais corretas que sejam, com o que foi estabelecido no Tema 1.182 do STJ, em sede recursos

repetitivos, já que esse insere as subvenções das modalidades “redução de base de cálculo, isenção e diferimento como passíveis de gerar receitas tributáveis e, assim, serem objeto do comando do art. 30 da Lei 12.973/14”.

Saliento apenas que o legislador também não se prendeu a essa questão contábil, pois incluiu no caput do art. 30 da Lei 12.973/14 que toda aquela sistemática de excluir do lucro real e destinar à reserva também se aplicava às hipóteses de isenção e redução de base. Ou seja, para o legislador como para o Tema 1.182, há que se considerar como exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, o ICMS que deixou de ser devido decorrente de isenção ou redução de base de cálculo.

Tendo em vista os debates ocorridos durante a sessão de julgamento, vale aqui registrar o que ali se fez necessário salientar. Ocorre que, se do ponto de vista contábil, não há registro no passivo de ICMS isento ou daquela parcela que deixou de ser cobrada em razão da redução da base de cálculo, não há insubsistência do passivo e, assim sendo, não o que excluir do lucro líquido na apuração do lucro real; por outro lado, do ponto de vista econômico, há lógica sim em determinar a exclusão da base tributável do valor do ICMS que deixou de ser exigido em razão da isenção ou da redução de base do ICMS. Nesse sentido vale a ilustração que se passa a expor abaixo.

Por exemplo, é isenta de ICMS uma determinada operação, cuja receita bruta foi de R\$ 1000, deixando de arrecadar R\$ 100 de ICMS. O estado deixa de arrecadar os R\$ 100, para que o contribuinte os invista em bens de capital (exigência hoje relativizada, conforme a seguir abordado), não para reduzir o valor de venda ao consumidor, ou seja, a finalidade não é reduzir o preço da mercadoria para R\$ 900, mas capitalizar a contribuinte para que aumente sua capacidade produtiva. A finalidade imediata dessa isenção é o investimento, não o consumo. Como o contribuinte terá que oferecer à tributação do IRPJ os R\$ 1000, se não for permitida a exclusão dos R\$ 100, na verdade, a subvenção concedida não será de R\$ 100, mas de R\$ 66 (tomando 25% de IRPJ e 9% de CSLL, vide arts. 30 e 50 da Lei 12.973/14). Ou seja, tanto o legislador como o judiciário visaram garantir que o valor do ICMS que o estado abriu mão seja integralmente destinado ao fim desejado pela lei – o investimento na sua atividade empresarial.

Logo, não há como exigir do contribuinte lançamentos contábeis tais como se se tratasse de crédito presumido, em que há um registro do ICMS no passivo, uma receita decorrente da insubsistência do passivo, uma exclusão do lucro líquido e a destinação à reserva de incentivos de valor igual ao excluído do lucro real. O máximo que se pode exigir é que seja destinado valor semelhante ao que foi excluído do lucro líquido à reserva de incentivos, ainda que a origem não seja do lucro do período.

Isso toma um relevo ainda mais grave para este Colegiado, em razão do art. 99 do RICARF, o qual dispõe que *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.

Assim, cabe trazer à colação o Tema Repetitivo 1.182 do STJ, cuja tese firmada foi a seguinte:

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.**

Primeiramente, ressalto que, se se trata de isenção, redução de base de cálculo e diferimento, não há qualquer registro de ICMS no passivo relativo a esses valores isentos, reduzidos ou diferidos, nem, por consequência, qualquer registro de uma receita decorrente de insubsistência do passivo (decorrente do incentivo) a ser excluída do lucro real e, por óbvio, qualquer possibilidade de destinar à reserva de incentivos fiscais a parcela que teria sido excluída do lucro líquido, para fins de cálculo do lucro real em razão do incentivo.

Ora, se assim o é, ou se declara o Tema Repetitivo 1.182 inaplicável do ponto de vista contábil e nega-se de plano provimento ao recurso; ou se observa o art. 99 do RICARF, o qual impõe que as decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos recursos repetitivos, sejam reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, salvo se houver recurso

extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal.

Diante de tal dilema, entendo que deva ser observado o art. 99 do RICARF e procurado o sentido possível do Tema 1.182, ainda que disso resulte a aceitação de atecniais contábeis.

Primeiramente, observo que, em busca feita a página do Supremo Tribunal Federal na *internet*, não localizei recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo STF, sobre a mesma matéria do Tema 1.182 do STJ. Caso existisse, teríamos que superar ainda a literalidade do art. 30 Lei 12.973/14 (“inclusive mediante isenção ou redução de impostos”).

Note-se que a tese firmada diferencia o tratamento dado aos benefícios fiscais de ICMS por meio de crédito presumido daqueles dados por meio de redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros, pois, esses devem atender aos requisitos previstos no art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017 (LC 160) e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, conforme expressamente disposto.

Nesse ponto, é importante frisar que, o art. 30 dispõe que os valores isentos ou decorrentes da redução de base “*não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros*”, do que resulta duas conclusões: ou a lei criou uma exclusão do lucro líquido de valor que não transita por resultado (nem é controlado na parte B do Lalur); ou permite que o contribuinte faça um registro à semelhança do crédito presumido, porém, registrando como passivo o valor isento ou aquele que deixou de ser devido em razão da redução de base de cálculo, para daí baixar a insubsistência do passivo e depois excluir essa receita do lucro real, ou seja, uma atecnia contábil. Se não for assim, como então poderia o recorrente aplicar a lei quando diz que esses valores não serão computados no lucro real? O exegeta deve buscar um sentido para a norma que evite que ela reste inútil, pois a lei não tem palavras vazias.

Ora, se concluirmos que não é possível nenhuma das soluções acima expostas, só restaria do Tema 1.182 o trecho que sustenta que “*é impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL*”, não fazendo qualquer sentido as determinações dos parágrafos 2 e 3 do Tema nem a expressa disposição do caput do art. 30 antes tratada.

Feitas tais observações, voltemos, então, a buscar o sentido do Tema Repetitivo 1.182 e a sua aplicação ao caso concreto em tela.

Conforme já salientado, os benefícios gozados pela recorrente, ora em julgamento, eram decorrentes de isenção, redução de base de cálculo e diferimento, razão pela qual os valores que deixaram de ser devidos de ICMS só poderiam ser excluídos das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL se atendido o disposto no art. 30 da Lei 12.973/14, conforme expressamente disposto na tese firmada no Tema Repetitivo 1.182.

Na verdade, esse entendimento está expresso no § 4º do mesmo art. 30, inserido pelo art. 10 da LC 160, se não vejamos:

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.**

.....”

Conforme expressamente disposto no caput, o art. 30 só se aplica a subvenções para investimento concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público. Em princípio, há que se respeitar minimamente os parâmetros hermenêuticos da norma que se interpreta, de tal forma que, se o dispositivo define subvenção para investimento, como aquela concedida para implantação ou expansão de empreendimento e dispõe que ela não será computada nas bases do IRPJ e da CSLL quando respeitada determinadas condições, torna-se também condição para excluir a receita decorrente da subvenção que tenha sido concedido com o ônus de o contribuinte ampliar ou expandir seu empreendimento.

No Relatório Fiscal, verifica-se que resta plenamente demonstrado que não havia qualquer obrigação legal ou contratual da recorrente de ampliar ou expandir seu empreendimento em razão do gozo do benefício fiscal, se não vejamos os seguintes excertos:

“Do acima exposto, vê-se que a CONTRIBUINTE, inicialmente, trouxe uma argumentação genérica acerca do Convênio CONFAZ nº 100/97, no sentido de que o objetivo dos benefícios era de “conciliar todas as expectativas e interesses dos estados para que se estabelecesse um marco tributário nacional com potencial suficiente para estimular investimentos significativos da indústria nacional de insumos agrícolas e no setor agropecuário em geral”, sendo que tal afirmação não consta de seu texto legal, ou seja, o citado convênio não autorizou os benefícios como estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico da beneficiada.

(...)

Vê-se que não houve a formalização de instrumento contratual (Protocolo de Intenções e/ou Termo de Acordo) entre a FISCALIZADA e os estados da federação concedentes dos benefícios. Ou seja, não houve a formalização dos atos concessivos, tendo a FISCALIZADA se apoiado apenas nos atos normativos concedentes da isenção, da redução e do diferimento, direcionados a todo e qualquer contribuinte que desse saídas aos produtos e mercadorias beneficiadas.

(...)

De se observar que o Convênio CONFAZ nº 100/1997 não impõe condições para auferimento das vantagens da isenção, redução ou diferimento. Em outras palavras, por esta base legal, a CONTRIBUINTE não teria que implantar e/ou expandir seu empreendimento para justificar o recebimento destes tipos de benefícios. A sua cláusula 3ª dispõe o que se segue (grifos nossos):.....”.

Ou seja, resta claro que não havia qualquer obrigação legal ou contratual de a recorrente ampliar ou expandir o seu empreendimento.

No entanto, isso, por si só, não é suficiente para negar a exclusão da receita subvencionada das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, pois, como expressamente previsto na tese firmada pelo STJ, a recorrente estava dispensada de comprovação prévia de que a subvenção fiscal fora concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico, sendo que cabia à Receita Federal demonstrar que as receitas subvencionadas foram utilizadas para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Cabe assim compreender o que é **comprovação prévia e finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico**, para se poder saber o alcance da tese firmada pelo STJ.

Sobre a dispensa da comprovação prévia, vale a transcrição do seguinte trecho do voto do Min. Benedito Gonçalves, Relator do Recurso Especial n. 1.945.110 – RS (Recurso Especial Repetitivo. Tema 11820):

“Conforme acima esclarecido, **"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, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 3/10/2022, DJe de 6/10/2022.

Assim, o provimento parcial se deve ao fato de não ser o caso de julgar, de pronto, improcedente a pretensão do contribuinte (recorrido). É que a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça **tem determinado o retorno dos autos 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**, dentro dos limites já delimitados e permitidos pela lide (na hipótese, o mandado de segurança).”.

Ou seja, não se pode fundamentar a negativa de exclusão da subvenção das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL unicamente porque o benefício fiscal não foi instituído com a condição de que houvesse a ampliação ou expansão do empreendimento do contribuinte beneficiário.

No entanto, vale também trazer trecho do voto do Min. Hermann Benjamin, o qual contribuiu decisivamente para a elaboração do item 3 da tese, se não vejamos:

Reitero que, no plano exclusivamente exegético da legislação federal, comungo do entendimento de que **a norma do § 4º equiparou à "subvenção para investimento" todo e qualquer benefício fiscal que reduza ou exclua o ICMS (seja ele subvenção de custeio ou de operação), com efeitos específicos para a matéria aqui tratada. Levo em consideração que tal dispositivo, se objetivasse manter a exigência da comprovação de que tais Recursos são oriundos de medidas de estímulo à implementação ou ampliação de empreendimentos econômicos, seria redundante em relação à norma prevista no caput do art. 30 da Lei 12.973/2014.**

Anoto que, durante a tramitação do Projeto de Lei Complementar que resultou na edição da LC 160/2017, **a finalidade acima indicada (equiparação das subvenções de custeio às subvenções de investimento) constou expressamente do Parecer da Comissão de Finanças e Tributação**, segundo se extrai da transcrição abaixo:

(...)

Como se verifica do excerto acima, a inclusão do § 4º no art. 30 da Lei 12.973/2014 indica nítida intenção de forçar a equiparação dos incentivos fiscais, qualquer que seja sua natureza, à "subvenção de investimento", exigindo como contrapartida que os respectivos valores sejam mantidos em conta de reserva no Patrimônio Líquido. Ao mesmo tempo, não se pode perder de vista que a menção à segurança jurídica qualifica a garantia de "viabilidade econômica" dos "empreendimentos realizados", o que sugere que o legislador intencionalmente não dispensou a

verificação da destinação dada a esses valores, que precisam estar vinculados à viabilidade econômica do empreendimento.

(...)

Assim, eventual desvirtuamento, mesmo que posterior (por exemplo, utilização desse valor para aumento do capital social, com ulterior restituição ao titular das ações ou cotas empresariais), retirará – com base no § 2º do art. 30 da Lei 12.973/2014 (não revogado pela Lei Complementar 160/2017) – a aplicação do regime jurídico estabelecido na LC 160/2017, rendendo ensejo à instauração de procedimento fiscalizatório tendente a submeter a quantia à tributação (IRPJ e CSSL).

(...)

A conclusão acima tem por finalidade aperfeiçoar, segundo penso, a compreensão do que foi decidido, sem debate, em sessão virtual de julgamento de Embargos de Declaração, sobre a questão relacionada com os requisitos legais que precisam ser provados pela empresa, **bem como justificar a necessidade de inclusão de novo tópico na tese repetitiva.** Dito de outro modo, não obstante eu concorde com a exegese segundo a qual, na devolução dos autos ao Tribunal de origem, **não seja necessário averiguar, de antemão, a existência de prova de que a subvenção de investimento – na forma de isenção, redução da base de cálculo do ICMS ou outro benefício que diminua o valor da exação – tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, a ulterior constatação, em eventual procedimento fiscalizatório, de que a empresa desviou tais valores, utilizando-os para finalidade de qualquer modo incompatível com a viabilidade do empreendimento econômico, ensejará o lançamento do IRPJ e da CSSL, conforme previsto no art. 30, § 2º, da Lei 12.973/2014.**

O que foi acima exposto não significa, porém, que a referida norma encontre-se em relação de conformidade com a Constituição Federal, na medida em que equiparou subvenções que, por pressuposto lógico (somente são passíveis de equiparação coisas necessariamente diversas), são diferentes (subvenção de custeio e subvenção de investimento), a fim de superar a disciplina jurídica que estabelece que as subvenções de custeio incluem-se na apuração da Receita Bruta Operacional (e, portanto, encontram-se inseridas na base de cálculo do IRPJ e da CSSL).

Destarte, fica claro nos votos acima que: não existe mais a condição de ampliar ou expandir o empreendimento para ser legítima a exclusão da receita subvencionada das bases

tributáveis do IRPJ e da CSLL; segundo, o Fisco poderá efetuar o lançamento se verificado que a aplicação dos recursos subvencionados não está vinculada à viabilidade econômica do empreendimento, o que não se confunde com verificar se houve a ampliação ou expansão do empreendimento.

Dessa forma, considerando que o Relatório Fiscal apenas demonstrou que não havia qualquer obrigação legal ou contratual da recorrente de ampliar ou expandir o seu empreendimento e que, segundo a tese firmada pelo STJ, o art. 30 aplica-se também às subvenções na modalidade de isenção, redução de base de cálculo e diferimento, **por força do disposto no art. 99 do RICARF**, voto por dar provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

Por último, sustento que a Autoridade Fiscal se equivoca ao querer reduzir do valor da subvenção para investimento em tela valores que a contribuinte estava supostamente obrigada a estornar de ICMS na entrada de mercadorias, pois, embora a Solução de Consulta Cosit n. 12/2022 tenha tratado de subvenção na modalidade de crédito presumido de ICMS, sustento que se aplica ao caso em tela as seguintes conclusões da SC Cosit n. 12/2022, *in verbis*:

42. Considerando o caminho pelo qual compreende-se que a outorga e o estorno do crédito são mecanismos indissociáveis para fins de operacionalização do benefício fiscal por ela recebido, a verificação do efetivo montante subvencionado parte da premissa de que um não subsiste sem o outro.

43. Se no campo da legislação tributária a adoção de uma ou outra hipótese de tratamento do benefício fiscal leva a resultados idênticos para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, o mesmo não ocorre no âmbito da mensuração da receita contábil de subvenção.

44. Na hipótese em que a legislação estadual compreenda que o estorno do crédito de ICMS a recuperar transforme em irrecuperável um tributo inicialmente qualificado como recuperável, esta operação permitiria que o imposto passasse a integrar a despesa ou o custo de aquisição das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas, bem como o custo de produção dos bens ou dos serviços, sendo dedutível para fins do IRPJ e da CSLL por meio destas rubricas.

45. Neste caso, o consulente teria incorrido em dispêndio de recursos relativo ao tributo ao adquirir a mercadoria que originou o crédito anteriormente recuperável, que representaria fato jurídico que provocaria decréscimo no seu patrimônio, razão pela qual o crédito estornado poderia ser considerado dedutível para que produza efeitos na apuração do IRPJ e da CSLL.

46. É esta a interpretação que se extrai do § 3º do art. 301 do Decreto nº 9.580, de 2018. A não aplicação deste dispositivo levaria à tributação de parcela que não constitui renda, dado que a impossibilidade de recuperação do tributo tem o condão de confirmar a redução da sua renda.

Ou seja, se houve destaque de ICMS antes de se saber da isenção ou da redução de base (art. 67 do RICMS-SP fala em “circunstância imprevisível à data da entrada da mercadoria”, vide Relatório Fiscal), o seu estorno é dedutível das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, pelas razões acima expostas.

É verdade que poderia a Fiscalização, a partir do cotejo da EFD- IRPJ/CSLL com os registros constantes da EFD-ICMS/IPI, demonstrar que a recorrente reduziu a receita de subvenção pelo valor do crédito de ICMS estornado, mas que, para fins de escrituração fiscal do IRPJ, não reduziu a receita de subvenção pelo valor estornado e ainda lançou a despesa como dedutível das bases, ou seja, que deduziu das bases do IRPJ duas vezes o mesmo valor. Todavia, isso a Fiscalização não logrou comprovar, pois tirou todas as conclusões a partir de uma conta de reversão de crédito de ICMS.

DA CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar os lançamentos de IRPJ, CSLL e multa isolada por falta de IRPJ/estimativa e CSLL/estimativa.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Sérgio Magalhães Lima.

A controvérsia central dos autos reside em definir se os benefícios fiscais de ICMS, na modalidade de isenção, redução de base de cálculo e diferimento, podem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tratando-os como subvenção para investimento.

A matéria encontra-se disciplinada, fundamentalmente, pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e pela tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema Repetitivo 1.182. O art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 160/2017, estabelece:

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.

(...)§ 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.

Por sua vez, o STJ, ao interpretar o dispositivo no Tema 1.182, fixou 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 .

Da análise conjunta dos dispositivos legais e da jurisprudência, surgem três interpretações possíveis sobre a matéria.

2. A Primeira Interpretação - Literal e Automatizada

A Primeira Interpretação, defendida pelo contribuinte, sustenta que bastaria o registro em reserva de lucros para que qualquer benefício fiscal de ICMS fosse considerado subvenção de investimento, permitindo a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Essa interpretação, contudo, não se sustenta por múltiplas razões.

O principal óbice a essa tese reside na natureza dos benefícios de isenção, redução de base de cálculo e diferimento de que tratam os presentes autos. Tais benefícios, em regra, na forma como foram dispostos são considerados "benefícios negativos", pois não representam um ingresso de recursos no caixa da empresa, mas sim uma desoneração, uma abstenção de cobrança

por parte do Estado. Não há, portanto, um acréscimo patrimonial, uma receita a ser registrada na contabilidade.

A isenção quando resulta de uma norma geral, sem benefício direcionado ao contribuinte de direito, por exemplo, não gera um fluxo de caixa positivo. Diferentemente são os benefícios positivos tal como o crédito presumido, que é um valor efetivamente creditado ao contribuinte e que pode ser utilizado para compensar débitos tributários.

Para contornar essa dificuldade intransponível, os defensores dessa tese se valem de uma ficção contábil, que aqui denomino de "registro contábil *reborn*", que consiste em lançar uma despesa e uma receita fictícias de mesmo valor, que se anulam no resultado, apenas para criar uma "receita de subvenção" a ser excluída no LALUR. Tal prática, como bem apontado pela fiscalização, é artificial e desprovida de substância econômica, visando unicamente à supressão de tributos.

A contabilidade deve refletir a realidade econômica da empresa, e não criar fatos inexistentes para gerar benefícios fiscais. Quando a empresa lança uma receita fictícia de subvenção e, simultaneamente, uma despesa de mesmo valor, o resultado contábil não é afetado. Trata-se de um lançamento que não altera o patrimônio da empresa. Posteriormente, na apuração do Lucro Real, a empresa exclui essa receita fictícia, reduzindo a base de cálculo dos tributos devidos. Esse procedimento é uma fraude contábil, pois utiliza registros que não correspondem a fatos econômicos reais.

Ademais, o item 3 da tese do Tema 1.182/STJ é clara ao afirmar que a Receita Federal pode efetuar o lançamento se for verificado que "os valores oriundos do benefício fiscal" foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento. Ora, se não há "valores oriundos do benefício fiscal", como no caso dos benefícios negativos, não há o que ser fiscalizado quanto à sua destinação.

A própria redação da tese pressupõe a existência de um benefício "positivo", que gere um recurso a ser aplicado. Se a empresa não recebeu valores, não há como verificar se foram utilizados para fins diversos. A tese 3 contempla um cenário em que há um benefício tangível, um recurso que pode ser desviado de sua finalidade. No caso de benefícios negativos, esse cenário não existe.

Outro aspecto relevante é o efeito cumulativo da isenção (benefício negativo) no lucro real, em comparação ao não impacto para o Fisco estadual. A isenção sem destaque na nota fiscal não gera crédito para a fase seguinte da cadeia de produção, e, portanto, o Estado recupera o valor ao final, exceto na venda a consumidor final. Contudo, se todos os agentes da cadeia não destacarem o ICMS na nota fiscal, haverá um efeito cumulativo no lucro real, beneficiando indevidamente o contribuinte que se utiliza da ficção contábil.

Esse efeito cumulativo demonstra que a interpretação do contribuinte não apenas é artificial, mas também prejudicial ao erário, pois permite que um benefício concedido pelo Estado

(a isenção) seja multiplicado através de lançamentos fictícios, gerando uma economia tributária federal desproporcional.

2.2. A Segunda Interpretação: Limitações e Aparente Incompatibilidade com a Jurisprudência

A Segunda Interpretação sugere que seria necessário analisar a lei estadual que concede o benefício para verificar se há a exigência de contrapartidas relacionadas à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Parte-se da premissa de que, embora o § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 disponha que os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relacionados ao ICMS são considerados subvenções para investimento, essa qualificação depende de uma interpretação sistemática. Ou seja, tais benefícios só devem ser tratados como subvenção para investimento se a legislação estadual que os concede os vincular expressamente ao estímulo à implantação ou à expansão de atividade econômica.

Esse entendimento decorre da essência ontológica do conceito de subvenção para investimento: não se pode atribuir existência jurídica a uma destinação que, de fato, não se verifica. Em outras palavras, não é admissível considerar como incentivo ao investimento aquilo que não foi concebido com essa finalidade.

Assim, impõe-se verificar se a legislação estadual instituidora do benefício estabelece condições que caracterizem o estímulo ao investimento, como exige o caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, ao dispor que se trata de subvenções “concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos”.

Portanto, ainda que se admita que o § 4º deva ser lido como uma regra de abrangência ampla, essa amplitude não pode prescindir da finalidade prevista no caput. A interpretação sistemática conduz à conclusão de que apenas serão consideradas subvenções para investimento as isenções de ICMS

Essa interpretação, embora busque preservar a finalidade da subvenção para investimento, apresenta problemas quanto à interpretação do item 2 da tese do Tema 1.182/STJ. Ela é explícita ao afirmar que “Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

Isso, por um lado, pode significar que não se pode exigir que a lei estadual preveja essa finalidade específica como condição para a exclusão, muito embora pode significar também, ao contrário, que a demonstração possa ser utilizada como uma habilitação prévia para serem computadas na base de cálculo do lucro real, o que criaria uma camada adicional de complexidade, obrigando a Receita Federal a analisar cada lei estadual concedente do benefício

para determinar sua finalidade. Isso realmente seria impraticável e contradiz a simplificação pretendida pela Lei Complementar nº 160/2017.

Em outras palavras, embora seja coerente tal raciocínio, nada obsta que essa demonstração pudesse ser exigida em procedimento fiscal, o que se coadunaria com a tese 3, que em seu final dispõe que “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”.

Note-se que esse é exatamente o caso: em procedimento fiscal exigiu-se a prova de que a concessão foi dada como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Contudo, fica a oposição dos defensores da primeira interpretação no sentido de que a Receita Federal ficaria limitada, mesmo em procedimento fiscal, apenas para examinar se “os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico”, tornando letra morta a expressão do caput do artigo 30 da Lei 12.973/2014 “concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, já que não poderia ser examinada em nenhum momento.

Por fim, essa segunda interpretação levanta uma dificuldade: ao seguir estritamente os argumentos ora expostos, isenções, reduções de base de cálculo ou diferimentos não poderiam ser considerados na apuração do lucro real, ao contrário do que sugerem o artigo 30 da Lei 12.973/2014 e a tese fixada pelo STJ.

Resta, portanto, a terceira interpretação, que se mostra plural e mais consentânea com o ordenamento jurídico.

2.3. A Terceira Interpretação: Benefícios Positivos e Acréscimo Patrimonial

Essa interpretação condiciona a exclusão do benefício fiscal da base de cálculo do IRPJ e da CSLL à existência de um benefício positivo, ou seja, um efetivo acréscimo patrimonial para a empresa. Não se trata de exigir que a lei estadual preveja o benefício como estímulo ao investimento, mas sim de verificar se a natureza do benefício concedido gera, de fato, uma receita para o contribuinte.

Embora o ICMS não componha a receita bruta da empresa (conforme RE 574.706/PR), a dispensa de seu pagamento, quando devidamente configurada como um benefício positivo, pode gerar uma receita de outra natureza. É o caso, por exemplo, de um crédito presumido, que é um valor efetivamente creditado ao contribuinte e que pode ser utilizado para compensar débitos tributários ou, em determinadas circunstâncias, ser restituído.

No caso da isenção, a questão é mais complexa, mas não impossível de ser resolvida. Conforme leciona o professor Sergio André Rocha no artigo "Afinal, isenções tributárias

são 'grandezas negativas'?"¹, a isenção pode ser entendida, sob a ótica do Código Tributário Nacional (CTN), como uma "dispensa legal do pagamento do tributo".

Se a isenção é uma dispensa de pagamento devido, é possível que a empresa destaque o ICMS na nota fiscal, arrecadando o valor correspondente (o que seria uma receita), e, posteriormente, utilize esse valor como receita, registrando-o em reserva de lucros, desde que a norma isentiva assim preveja, o que me parece factível se a isenção for prevista em contrato, como "decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão" (art. 176, CTN). Nesse caso, haveria um benefício positivo, um acréscimo patrimonial real, e não uma ficção contábil.

Essa interpretação é coerente com o item 2 da tese do Tema 1.182/STJ (que não exige demonstração de estímulo à implantação ou expansão) e com o item 3 (que pressupõe a existência de "valores oriundos do benefício fiscal").

No presente caso, o contribuinte não demonstrou que os benefícios de isenção, redução de base de cálculo e diferimento geraram um benefício positivo. Ao contrário, utilizou-se de um artifício contábil para simular uma receita inexistente, o que descaracteriza por completo a subvenção para investimento e impede a exclusão dos valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A fiscalização constatou que o contribuinte promoveu lançamentos contábeis que se anulavam entre si, sem qualquer efeito sobre o resultado contábil, mas que, na sequência, foram utilizados para fins de exclusão do lucro real. Com isso, o contribuinte reduziu artificialmente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, valendo-se de uma suposta receita que, na prática, jamais impactou o lucro líquido. Tal conduta configura, a meu ver, simulação de fato econômico inexistente, pois cria registros contábeis desvinculados da realidade com o único propósito de reduzir a carga tributária. Nessa hipótese, a aplicação da multa qualificada encontra respaldo no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, que prevê a exasperação da penalidade nos casos de fraude ou simulação. Assim, caso a penalidade tivesse sido lançada como qualificada, haveria base jurídica para sua manutenção.

Ainda que se admitisse, em tese, uma situação em que a empresa incorporasse ao preço de seus produtos o valor correspondente ao ICMS anteriormente devido, de modo que isso configurasse um incremento efetivo da base econômica (um real acréscimo de receita), entendo que também não seria possível a exclusão efetuada nas bases do IRPJ e da CSLL. Nesse cenário, a contabilização da "receita" de subvenção, depois excluída dessas bases, poderia ser interpretada como um esforço para refletir a verdade dos fatos e não para ocultá-la, sendo possível enxergar nessa mecânica contábil uma mera atipicidade, e não uma simulação. No entanto, mesmo nessa hipótese, essa exclusão seria indevida diante da dificuldade de comprovação da dinâmica de

¹ Rocha, Sergio André. Tributação, finanças públicas e desenvolvimento (ensaios); organizado por Marco Lívio Gomes e Sergio André Rocha. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023. Ver também no link: <https://www.conjur.com.br/2023-jun-05/justica-tributaria-afinal-isencoes-tributarias-sao-grandezas-negativas/>

valoração de preços. Ressalte-se, sobretudo, que tal situação não foi sequer demonstrada nos autos.

A terceira interpretação, que muito se aproxima da segunda, se mostra a mais factível por aliar coerência jurídica, praticabilidade e proteção ao interesse público. Ela está em conformidade com os itens 2 e 3 firmados pelo STJ no Tema 1.182, ao não exigir prova prévia da destinação à implantação ou expansão de empreendimentos, mas pressupor que haja efetivos “valores oriundos do benefício fiscal”. Em outras palavras, que haja efetivo acréscimo patrimonial para que os valores dele oriundos possam ser destinados à reserva de lucros. Além disso, fundamenta-se em princípios sólidos do Direito Tributário, reconhecendo a isenção como uma dispensa legal do pagamento do tributo, conforme doutrina baseada nas palavras do próprio Código Tributário Nacional.

Do ponto de vista prático, essa leitura permite que a Receita Federal fiscalize a existência concreta de um benefício econômico, sem exigir especificamente a análise minuciosa de cada norma estadual. Evita-se, assim, a admissão de receitas fictícias criadas unicamente para fins de dedução fiscal, assegurando maior aderência à realidade econômica da empresa e resguardando a arrecadação federal contra planejamentos abusivos. Trata-se, portanto, de uma interpretação que harmoniza legalidade, efetividade e responsabilidade fiscal.

Pelo exposto, fica claro que o contribuinte não pode excluir benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando estes não geram um acréscimo patrimonial efetivo. A utilização de lançamentos contábeis fictícios para simular uma receita de subvenção não encontra amparo em fatos contábeis concretamente existentes, bem como na legislação tributária.

A Terceira Interpretação, que condiciona a exclusão da receita de subvenção à existência de um benefício positivo, é a mais consentânea com o ordenamento jurídico, a jurisprudência do STJ e a realidade econômica das operações.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, para manter integralmente as exigências tributárias.

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima.

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**

Redijo essa declaração de voto com o intuito de expressar a minha interpretação sobre o tema das subvenções para investimentos, sobretudo, com relação ao Tema nº 1.182 do STJ e o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, considerando as particularidades do caso concreto.

O Tema nº 1.182 do STJ firmou o seguinte precedente:

Tese Firmada:

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.

Já o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, com a redação adicionada pela Lei Complementar nº 160/2017 tinha a seguinte redação:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

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

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

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

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

Primeiro, o item 1 do Tema nº 1.182 do STJ confirmou o *caput* do artigo supracitado, para determinar que os benefícios fiscais negativos, leia-se “*redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros*” são passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando cumpridos os requisitos normativos. A chancela do precedente judicial se deu em razão de o *caput* da norma prever “*inclusive mediante isenção ou redução de impostos*”. Nesse ponto, não há dúvidas quanto à possibilidade de exclusão dos benefícios fiscais negativos como subvenções para investimentos, desde que cumpridos os requisitos do artigo 30 acima colacionado.

O segundo ponto é que o precedente judicial determinou que “*não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos*”

econômicos”. Tal trecho da tese firmada pelo STJ torna irrelevante as previsões dos contratos, convênios ou leis que instituíam os benefícios fiscais sujeitos às regras do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. Isso significa que não cabe verificar o conteúdo normativo das leis que conferem benefícios fiscais, isto é, se foram concedidos sob o manto de subvenções para investimentos para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Esvaziou-se, portanto, a análise *qualitativa* prévia do instrumento que concede o benefício fiscal.

O terceiro ponto, também de grande importância, é que os §§4º e 5º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, inseridos pela Lei Complementar nº 160/2017, por iniciativa do próprio legislador, a meu ver, tornou ineficaz a discussão sobre subvenções para investimentos ou custeio, no âmbito dos benefícios fiscais de ICMS. Os benefícios fiscais de ICMS *sempre* serão considerados subvenções para investimentos, vedando-se a exigência de quaisquer requisitos qualitativos ou condições, que não previstos na própria lei, aplicando-se ainda, aos processos administrativos e judiciais não definitivamente julgados.

O quarto ponto é que as subvenções para investimentos da modalidade de crédito presumido não estariam abarcadas no Tema nº 1.182 do STJ

Por fim, o item 3 do Tema nº 1.182 do STJ preservou o direito de a Receita Federal do Brasil de fiscalizar o tema das subvenções para investimentos quando *“for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico”*, nos termos do §2º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

Pois bem. Diante dessas considerações, a matéria em análise que remanesce sob discussão, ou potencialmente sob litígio, desde que seja o objeto do lançamento de ofício, tem o seguinte racional:

- (i) todos os benefícios fiscais de ICMS, negativos ou positivos, são considerados como subvenções para investimentos, inclusive aqueles discutidos em processos administrativos e judiciais sem decisão definitiva (Tema nº 1.182, item 1, do STJ e §§4º e 5º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014);
- (ii) não se deve analisar se o ato concessivo o benefício fiscal, negativo ou positivo, foi concedido com o fito de *estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos* (Tema nº 1.182, item 2, do STJ);
- (iii) os requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 devem ser cumpridos, quais sejam: o registro em reserva de lucros, que servirá para absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal, ou aumento do capital social, e o §1º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (*caput* e §1º, artigo 30 da Lei nº 12.973/2014); e
- (iv) a RFB continuará podendo fiscalizar as subvenções para investimentos cuja *destinação dada* seja estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico, inclusive nas hipóteses expressamente previstas no §2º artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (§2º artigo 30 da Lei nº 12.973/2014).

Dito isso, esclareço que, o STJ não analisou a matéria controvertida sob a ótica dos impactos contábeis e isso causa dúvidas. Logo, qual a forma correta de contabilizar benefícios fiscais negativos? Pelo que se observa da decisão, isso não tem relevância. O importante é constituir a reserva de lucros e aplicar o resultado das subvenções para investimentos nas atividades que mantenham a viabilidade comercial da empresa cuja atividade foi subvencionada.

Ainda assim, esclareço que a contabilização de despesas e receitas de subvenção, no caso dos benefícios negativos, pode gerar certa estranheza, porém, essa prática é justificável após o firmamento do Tema nº 1.182 do STJ. Do ponto de vista contábil, é interessante que a contabilidade, elaborada no escopo de conferir transparência aos resultados do negócio (para terceiros, também), preveja as atividades subvencionadas da empresa e os valores envolvidos, pois, ao cabo, pode ser que uma atividade operacional não seja lucrativa, senão mediante o gozo dos benefícios fiscais concedidos. Isso pode impactar, inclusive, na decisão sobre investir ou não em determinadas empresas.

Por outro lado, o importante é que as despesas de subvenção para investimentos, por serem fictas, não reduzam o lucro tributável, quando o contribuinte apure o IRPJ pelo lucro real, afinal, sua contabilização tem a intenção de dar visibilidade e propiciar a formação de reservas de lucros decorrentes das subvenções para investimentos.

Outrossim, após toda essa leitura, entendo que cabe ao Fisco analisar (i) se os requisitos da lei foram cumpridos e (ii) qual a destinação da reserva de lucros criada a partir da contabilização das subvenções para investimentos, isto é, se foram aplicados, conforme disposto no Tema nº 1.182 do STJ, para *“garantir a viabilidade do empreendimento econômico”*.

Tal análise não é simples e depende do caso a caso. Porém, duas conclusões podem ser feitas: (i) não basta constituir a reserva de lucros para garantir a exclusão das subvenções para investimentos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois o item 3 do Tema nº 1.182 do STJ considerou que é necessário que tais recursos sejam aplicados na garantia da viabilidade econômica do empreendimento; (ii) o previsto no §2º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, que se vincula ao *caput* e cuja análise estaria relacionada ao estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, passa a ser interpretado com a nova variável de garantia de viabilidade do empreendimento econômico, que pode sim ser distinta dos requisitos do *caput* (“implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”).

O conceito de *“finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico”* é aberto e algumas dúvidas permanecem. Por exemplo, as reservas de lucro devem ser utilizadas somente na aquisição ou expansão de ativos imobilizados (imóveis, máquinas etc. adquiridas no intento de investimento) ou poderiam ser utilizadas também para a compra de mercadorias a serem revendidas, o que também garante a viabilidade do empreendimento econômico?

Dada a gênese da nova discussão, reservo-me a analisar o conceito de *garantia de viabilidade do empreendimento econômico* nos casos concretos que porventura surgirão. Contudo,

é certo que a partir da enunciação do Tema nº 1.182 do STJ e do comando normativo do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 em análise, resta à fiscalização, nos casos de benefícios fiscais de ICMS, verificar tão somente onde foram empregados os recursos que constituem a reserva de lucros decorrente de subvenções para investimentos. Ou seja, se foram utilizados para distribuir lucros aos sócios ou nas atividades econômicas da empresa e, nesta última hipótese, em quais finalidades, especificamente.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas