MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**10384.722752/2012-63**
ACÓRDÃO	1201-007.597 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BIKE DO NORDESTE S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LC Nº 160/2017. ART. 30 DA LEI Nº 12.973/2014. TEMA 1.182/STJ.

Nos termos do art. 30, §§ 4º e 5º, da Lei nº 12.973/2014, incluídos pela LC nº 160/2017, os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de requisitos ou condições não previstos no referido dispositivo.

COMPROVAÇÃO DE CONCESSÃO COMO ESTÍMULO À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO. INEXIGIBILIDADE.

Conforme tese firmada pelo STJ no Tema 1.182, para a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não deve ser exigida a demonstração de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

RESERVA DE LUCROS. DESTINAÇÃO DOS VALORES. AUSÊNCIA DE DESVIO.

A fiscalização pode verificar a observância dos requisitos legais relativos ao registro, manutenção e destinação da reserva, nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Não havendo questionamento quanto ao registro dos valores em reserva própria, nem demonstração de destinação indevida dos recursos, não subsiste a glosa.

LC Nº 160/2017. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO. BENEFÍCIO CONCEDIDO PELO ESTADO DO PIAUÍ.

Constando do Decreto Estadual nº 17.691/2018 a indicação da Lei Estadual nº 4.859/1996, ato normativo instituidor do benefício fiscal, e demonstrado o registro e depósito da documentação perante o CONFAZ, não subsiste fundamento para afastar a aplicação da LC nº 160/2017.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Marcelo Antônio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah e Nilton Costa Simões.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela DRJ em Brasília, que julgou parcialmente procedente a impugnação da Contribuinte e manteve parte do crédito tributário lançado.

1 Autuação

O relatório fiscal de fls. 3/10, traz as seguintes informações:

Os valores apurados nestes autos totalizaram de IRPJ R$ 3.609.123,63, e de CSLL R$ 655.535,13, nos anos calendário 2008 e 2009. Observa-se, ainda, que devido ao mesmo procedimento fiscal foi lavrado no PAF 10384.722.753/2012-16 os valores referentes ao IOF. As infrações apuradas foram a exclusão indevida de benefícios fiscais de ICMS do lucro real e da base de cálculo da CSLL e omissão de receitas.

A Fiscalização constatou que a Contribuinte era beneficiária de incentivo fiscal consistente na isenção de 100% do ICMS devido no período fiscalizado, concedido pelo Estado do Piauí com fundamento no Decreto nº 9.942/1998, atualizado pelo Decreto nº 11.836/2005.

DOCUMENTO VALIDADO

O contribuinte foi intimado a justificar a **exclusão dos valores relativos à receita do incentivo fiscal de ICMS da base de cálculo dos tributos federais.** Em resposta, alegou que o incentivo fiscal de ICMS teria natureza de subvenção para investimento, razão pela qual não deveria ser adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Sustentou, ainda, que a tributação federal do incentivo neutralizaria o próprio benefício estadual.

A Fiscalização rejeitou a tese, afirmando que, segundo o Parecer Normativo CST nº 112/1978, a subvenção para investimento pressupõe:

- intenção do subvencionador de destinar os recursos a investimento;
- efetiva e específica aplicação da subvenção pelo beneficiário nos investimentos previstos;
- titularidade do empreendimento econômico pelo beneficiário.

No caso concreto, a Fiscalização entendeu que o benefício fiscal de ICMS foi concedido sem vinculação específica à aplicação dos recursos em bens ou direitos destinados à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Segundo o Relatório Fiscal, os únicos condicionantes para a concessão do incentivo foram a instalação da indústria e a criação/manutenção de, no mínimo, 500 empregos, conforme a Lei Estadual nº 4.859/1996 e o Decreto nº 9.942/1998.

Com base nesses elementos, a Fiscalização concluiu que o auxílio financeiro concedido pelo Estado do Piauí, caracterizado pelo não desembolso do ICMS, não configurava subvenção para investimento e não poderiam ser excluídos do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A Fiscalização também constatou a existência de empréstimos concedidos a empresas coligadas, sem a correspondente contabilização de receitas financeiras.

O contribuinte foi intimado a comprovar a efetivação dos empréstimos, a contabilização e recolhimento do IOF e a apresentar os contratos de mútuo.

Em resposta, alegou que os empréstimos haviam sido concedidos a título não oneroso, sem cobrança de encargos financeiros, por envolverem empresas coligadas. Por essa razão, sustentou não haver incidência de IOF nem cobrança de juros.

A Fiscalização verificou que os contratos realmente continham cláusula afastando a cobrança de juros durante o prazo originalmente pactuado. Contudo, constatou que, após o vencimento, havia previsão contratual de cobrança de:

- multa de 2%;
- correção pelo IGP-DI/FGV;
- juros de 1% ao mês.

DOCUMENTO VALIDADO

Com base nisso, a Fiscalização entendeu que deveriam ser reconhecidas receitas financeiras relativas aos encargos devidos pelos mutuários inadimplentes, as quais não teriam sido contabilizadas pelo contribuinte.

Por fim, relativamente aos mesmos empréstimos examinados na infração 2, a Fiscalização verificou que o contribuinte não efetuou o recolhimento do IOF devido e lançou o crédito em processo apartado.

2 Impugnação

Devidamente intimada, a Contribuinte apresentou impugnação (fls. 749/782), na qual trouxe as alegações sintetizadas a seguir.

Quanto à acusação de omissão de receitas financeiras, a Contribuinte alegou que a Fiscalização teria tributado valores meramente estimados, calculados a partir de cláusula penal prevista em contratos de mútuo celebrados com empresas coligadas.

Sustentou que a própria Fiscalização reconheceu que os contratos de mútuo eram gratuitos durante o prazo pactuado, inexistindo cobrança de juros ou correção monetária no período de vigência originalmente ajustado.

A divergência estaria restrita à interpretação da cláusula penal prevista para hipótese de atraso, segundo a qual, em caso de inadimplemento, a mutuária poderia pagar multa de 2%, correção pelo IGP-DI/FGV e juros de 1% ao mês, calculados até a data do efetivo pagamento. Segundo a Contribuinte, os valores previstos nessa cláusula não constituíam remuneração financeira do mútuo, mas penalidade contratual, de natureza sancionatória, cuja exigibilidade dependeria de ato posterior da credora.

Afirmou que a cláusula penal somente poderia produzir efeitos por ocasião da quitação final de cada contrato de mútuo e desde que a mutuante optasse por exigir a penalidade, nos termos dos arts. 409 e 411 do Código Civil.

Sustentou, ainda, que não houve recebimento de qualquer valor a título de cláusula penal nos anos-calendário de 2008 e 2009, nem em períodos posteriores, razão pela qual não havia receita a ser contabilizada.

A Contribuinte também argumentou que a Fiscalização não comprovou pagamento, crédito, contabilização pelos mutuários ou qualquer reflexo contábil correspondente nas empresas devedoras.

Alegou que os cálculos fiscais decorreram de presunção indevida, pois a autoridade fiscal teria calculado, ao final de cada trimestre, valores teóricos de multa, correção e juros, tratando-os como receitas financeiras omitidas, sem demonstração de fato gerador efetivo.

Em relação ao **incentivo fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Piauí,** a Contribuinte sustentou que os valores foram corretamente tratados como subvenção para

DOCUMENTO VALIDADO

investimento, contabilizados em conta específica de reserva de capital, denominada "Reservas de Incentivos Fiscais – ICMS", e excluídos da tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Alegou que o incentivo fiscal decorria do Decreto Estadual nº 9.942/1998, editado **com fundamento na Lei Estadual nº 4.859/1996,** tendo sido concedido no contexto de projeto de implantação industrial no Estado do Piauí.

Defendeu que a Fiscalização teria adotado conceito indevidamente restritivo de subvenção para investimento, apoiado no Parecer Normativo CST nº 112/1978, ao exigir aplicação específica dos recursos em bens do ativo permanente. Para a Contribuinte, o referido Parecer Normativo não poderia restringir o alcance do Decreto-Lei nº 1.598/1977, por se tratar de ato infralegal e hierarquicamente inferior à lei.

Sustentou que a lei não exigiria vinculação direta e específica dos valores a aquisições de ativo permanente, pois a subvenção poderia fortalecer o estoque de capital da empresa, inclusive por meio de capital de giro e aplicações financeiras.

Afirmou que **a própria Fiscalização reconheceu que os valores foram mantidos em reserva de subvenção para investimento,** sem distribuição aos sócios, tendo sido utilizados para aumento de capital ou mantidos em conta própria (DIPJ, fls. 278/424, registro de reserva de lucros Ficha 37A).

Também alegou que não houve qualquer distribuição de valores oriundos da reserva aos acionistas, fato não contestado pela Fiscalização.

Com base nisso, defendeu que foram atendidos os requisitos legais para exclusão dos valores do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A Contribuinte sustentou, ainda, que o incentivo fiscal não poderia ser analisado de forma isolada, pois estaria inserido em política pública de desenvolvimento econômico, industrial e social do Estado do Piauí.

Afirmou que o Estado buscou fomentar a atividade econômica, ampliar a oferta de empregos diretos e indiretos, reduzir desigualdades regionais e sociais e incentivar a instalação de empreendimento industrial relevante.

Segundo a defesa, a instalação da fábrica teria contribuído para o desenvolvimento econômico local, aumento de receitas públicas, geração de empregos e fortalecimento de atividade produtiva de base tecnológica. A Contribuinte destacou que o compromisso assumido no projeto era atingir e manter, após 30 meses do início do empreendimento, o número de 500 empregos diretos. Segundo a impugnação, essa meta foi superada, tendo a empresa mantido, em alguns anos, quantidade de empregados próxima ao dobro da exigida no projeto.

Afirmou que a manutenção de empregos em patamar superior ao exigido comprovaria o êxito do empreendimento e o acerto da política estadual de concessão do incentivo.

DOCUMENTO VALIDADO

A Contribuinte contestou a comparação feita pela Fiscalização entre o valor do incentivo de ICMS e o valor do ativo imobilizado líquido. Alegou que a Fiscalização utilizou valores líquidos do imobilizado, já deduzidos de depreciação e outras recuperações econômicas, o que distorceria a análise.

Defendeu, ainda, que o conceito de investimento não se restringe à aquisição de bens do ativo permanente, abrangendo também aplicações financeiras e capital de giro destinados à manutenção e expansão do empreendimento.

Segundo a impugnação, os registros da empresa demonstrariam valores relevantes aplicados no ativo imobilizado e em aplicações financeiras, inclusive saldo de aplicações financeiras de R$ 52.762.632,76 em 31/12/2011.

A Contribuinte afirmou que manteve os recursos oriundos dos incentivos em aplicações financeiras para futuros investimentos em modernização do parque industrial, preservação da competitividade, inovação tecnológica e continuidade dos efeitos econômicos e sociais do empreendimento.

Também sustentou que o próprio Relatório Fiscal reconheceu a relevância das aplicações financeiras e que os recursos integravam o giro do negócio, o que, no entender da defesa, confirmaria sua aplicação na atividade empresarial e no fortalecimento do empreendimento.

3 Decisão de 1ª instância

A DRJ/BSB julgou a impugnação parcialmente procedente (fl. 837), sob os seguintes fundamentos:

a) Omissão de receitas financeiras

Quanto à omissão de receitas financeiras, a DRJ registrou que a Fiscalização havia efetuado o lançamento com base em cláusula penal constante dos contratos de mútuo celebrados entre a Contribuinte e empresas coligadas. O fundamento fiscal era o de que, embora os contratos fossem gratuitos até o vencimento, haveria incidência de multa, correção e juros após a mora, valores que deveriam ter sido contabilizados como receitas financeiras.

A DRJ **acolheu a defesa da Contribuinte nesse ponto** e a exigência relativa à omissão de receitas financeiras foi cancelada.

b) Subvenção para investimento

Quanto ao incentivo fiscal de ICMS, a DRJ manteve a exigência.

A decisão registrou que a Fiscalização havia aplicado o Parecer Normativo CST nº 112/1978, segundo o qual a subvenção para investimento exige:

- intenção do subvencionador de destinar os recursos a investimento;

DOCUMENTO VALIDADO

- efetiva e específica aplicação da subvenção pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico;
- titularidade do empreendimento econômico pelo beneficiário.

A DRJ reconheceu que, com a LC nº 160/2017, os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS passaram a ser considerados subvenções para investimento, inclusive com aplicação aos processos administrativos ainda não definitivamente julgados. Contudo, entendeu que, para aplicação da LC nº 160/2017, seria necessário verificar o atendimento das exigências de registro e depósito previstas nos arts. 3º e 10 da própria LC nº 160/2017.

A DRJ consultou dados do CONFAZ e mencionou o Certificado de Registro e Depósito SE/CONFAZ nº 23/2018, pelo qual o Estado do Piauí teria efetuado o depósito das planilhas de atos normativos e concessivos dos benefícios fiscais, com relação publicada pelo Decreto Estadual nº 17.691/2018. Apesar disso, a DRJ observou que, no apêndice do Decreto nº 17.691/2018, **embora constasse a Lei Estadual nº 4.859/1996 como ratificada, não constavam os Decretos nº 9.942/1998, nº 10.962/2002 e nº 11.836/2005, indicados como atos concessivos do benefício usufruído pela Contribuinte.**

Por essa razão, afastou a aplicação da LC nº 160/2017 ao caso concreto e manteve o entendimento da Fiscalização com base no Parecer Normativo CST nº 112/1978.

A DRJ concluiu que o benefício não demonstrou a necessária sincronia entre o valor recebido e sua aplicação no ativo fixo da empresa, como exigiria o referido parecer normativo, vinculante no âmbito da administração tributária.

Assim, todos os argumentos da Contribuinte contrários ao Parecer Normativo CST nº 112/1978 foram rejeitados na esfera administrativa, mantendo-se a glosa do incentivo fiscal de ICMS tratado como subvenção para investimento.

4 Recurso Voluntário

A Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 863/886), reiterando todos os argumentos e provas apresentados na impugnação, sob o fundamento de que a decisão recorrida não teria delimitado com precisão quais pontos da defesa foram efetivamente examinados e rejeitados.

A partir disso, passa a enfrentar os três requisitos indicados pela DRJ com base no Parecer Normativo CST nº 112/1978:

- a intenção do subvencionador de destinar os recursos a investimento;
- a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos;
- a condição de a beneficiária ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

DOCUMENTO VALIDADO

Quanto à intenção do subvencionador, a Recorrente afirma que ela se comprova pelo próprio Decreto Estadual nº 9.942/1998, que concedeu o incentivo fiscal, bem como pela legislação estadual de regência e pelos pareceres técnicos que embasaram a concessão e a prorrogação do benefício.

Alega que o Parecer Normativo CST nº 112/1978 teria restringido indevidamente o conceito legal de subvenção para investimento, ao exigir aplicação específica dos recursos em bens do ativo permanente, requisito que não decorreria do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Alega, ainda, que a empresa promoveu investimentos compatíveis com os objetivos do incentivo, tendo cumprido os parâmetros da legislação estadual, da legislação federal e das normas reguladoras do regime incentivado.

Aponta que a execução do projeto foi reconhecida pelo próprio Estado do Piauí, tanto que os incentivos foram prorrogados, com fundamento no Parecer Técnico nº 042/2008 e no Decreto Estadual nº 13.275/2008, até dezembro de 2020.

Afirma que atingiu e manteve quantidade de empregos superior ao inicialmente prometido, com excedente médio de 36,78%, além de ter contribuído para o crescimento econômico do Estado do Piauí.

A Recorrente acrescenta documentos relativos ao cumprimento, pelo Estado do Piauí, das exigências da LC nº 160/2017 e do Convênio ICMS nº 190/2017. Informa ter juntado cópias dos Certificados de Registro e Depósito SE/CONFAZ nº 23/2018, 28/2018, 40/2018, 6/2019, 13/2019, 26/2019, 42/2019, 52/2019, 58/2019, 75/2019 e 80/2019.

Sustenta que tais documentos comprovariam o depósito da documentação necessária perante a Secretaria Executiva do CONFAZ, inclusive quanto ao Decreto nº 9.942/1998, que deu origem ao benefício fiscal usufruído pela Recorrente.

Afirma que, **constando o Decreto Estadual nº 17.691/2018 a indicação da Lei nº 4.859/1996, e tendo sido depositada no CONFAZ a relação dos decretos dela decorrentes, não subsistiria o fundamento adotado pela DRJ para afastar a aplicação da LC nº 160/2017.**

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Isabelle Resende Alves Rocha**, Relatora

1 ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 11/10/2019 (fl. 859) e apresentou o seu recurso voluntário em 05/11/2019 (fl. 861), dias depois antes do prazo.

DOCUMENTO VALIDADO

Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

2 MÉRITO

2.1 Exclusão dos benefícios fiscais de ICMS

Verifica-se que a razão central para manutenção desta parcela do crédito tributário pela DRJ foi o fato de a autoridade julgadora não ter considerado cumprido o requisito de convalidação da isenção de ICMS do Estado do Piauí pelo CONFAZ, nos termos da LC 160/2017[1]. Embora tenha reconhecido a existência de certificado de depósito no CONFAZ relativo ao decreto que publicou o benefício, a DRJ considerou insuficiente o fato de o instrumento mencionar apenas a lei estadual que instituiu o benefício, sem citar os decretos que o regulamentavam.

Diante disso, entendeu que deveriam ser obedecidos os requisitos do Parecer Normativo CST 112/78, que considerou não estarem presentes.

Pois bem, o tema em debate já percorreu diversos caminhos na evolução na jurisprudência judicial e administrativa, até que, em abril de 2023, ao julgar o Tema repetitivo nº 1.182, o STJ concluiu pela impossibilidade de excluir os benefícios fiscais negativos do ICMS (tais como redução de base de cálculo e isenção, caso dos autos) 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."**

Assim, cabe refletir sobre a interpretação dada pelo Tribunal ao art. 30 da Lei 12.973/2014, com as alterações da LC 160. Isso, porque as teses firmadas no Tema 1182 podem dar a entender que, em procedimento de fiscalização, a Receita Federal poderia exigir a comprovação de contrapartidas na concessão do benefício, para considerá-lo como subvenção para investimento e, por consequência, excluí-lo do lucro real. Vejamos as teses fixadas:

[1] Art. 10. O disposto nos §§ 4oe 5o do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2odo art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar. (Grifado)
O artigo 3º por sua vez exige:
Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:
I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;
II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

DOCUMENTO VALIDADO

> 1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, (...) 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, (...) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL **não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**
>
> 3. Considerando **que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º,** a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico **não obsta à Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.** (destaques meus)

A leitura das teses firmadas no Tema 1.182/STJ deve partir da distinção entre dois momentos diversos: a qualificação legal do benefício fiscal de ICMS e a posterior destinação dos valores excluídos da tributação. No primeiro momento, o STJ afastou a exigência de prova de que o incentivo estadual tenha sido concedido, originariamente, como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Essa conclusão decorre da interpretação do art. 30, § 4º, da Lei nº 12.973/2014, incluído pela LC nº 160/2017, pois, segundo o voto-vogal do Ministro Herman Benjamin, "a norma do § 4º equiparou à 'subvenção para investimento' todo e qualquer benefício fiscal que reduza ou exclua o ICMS". Por isso, como expressamente assinalado no voto-vogal, exigir novamente a demonstração da finalidade de implantação ou expansão "seria redundante em relação à norma prevista no caput do art. 30 da Lei 12.973/2014". Ainda, observam-se esses elementos no voto do Ministro Relator:

> 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,

DOCUMENTO VALIDADO

> dentro dos limites já delimitados e permitidos pela lide (na hipótese, o mandado de segurança).

A ressalva constante da terceira tese do Tema 1.182, portanto, não autoriza a reintrodução, pela fiscalização, dos requisitos afastados pela segunda tese. Quando o STJ afirma ser possível a tributação caso se verifique que os valores foram utilizados para "finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico", está se referindo ao regime de reserva e destinação previsto no próprio art. 30, especialmente em seu § 2º, e não à necessidade de comprovar investimento direto, aplicação em ativo imobilizado, expansão física ou contrapartida específica.

O voto-vogal do Ministro Herman Benjamim também esclarece que a LC nº 160/2017 buscou equiparar os benefícios de ICMS a subvenções para investimento, "exigindo como contrapartida que os respectivos valores sejam mantidos em conta de reserva no Patrimônio Líquido". Assim, a exigência preservada pelo STJ é a manutenção da reserva, não a demonstração casada entre benefício fiscal e investimento concreto.

É nesse contexto que deve ser compreendida a referência à "viabilidade econômica do empreendimento" mencionada na tese 3. O voto do Ministro Herman Benjamin relaciona essa viabilidade à permanência dos valores no patrimônio da pessoa jurídica, em conta de reserva, e não ao rastreamento financeiro de sua aplicação. O Ministro afirmou que "a manutenção da exigência de que os valores dos benefícios fiscais sejam mantidos em conta de reserva do Patrimônio Líquido da empresa conduz ao entendimento de que se preserva, ainda que em menor extensão, a *ratio* segundo a qual tais benefícios devem estar minimamente relacionados com a viabilidade do empreendimento econômico".

A reserva é, portanto, o mecanismo jurídico eleito pelo legislador para preservar essa vinculação mínima: enquanto os valores permanecem retidos no patrimônio líquido, sem distribuição direta ou indireta aos sócios, a finalidade legal está atendida.

Por isso, o desvio relevante para fins da terceira tese firmada pelo STJ é a destinação indevida da reserva, e não a ausência de comprovação de investimento específico. O próprio voto do Ministro Herman exemplifica o desvirtuamento com a "utilização desse valor para aumento do capital social, com ulterior restituição ao titular das ações ou cotas empresariais", hipótese que retiraria, com base no § 2º, a aplicação do regime da LC nº 160/2017.

Logo, o que o STJ firmou naquele repetitivo foi que a fiscalização pode controlar recomposição, manutenção e destinação da reserva, mas não exigir, como condição autônoma, prova de aplicação do benefício em ativo, projeto ou expansão determinada.

Assim, o Tema 1182 do STJ validou a tese da Recorrente de exigência apenas da comprovação de registro do benefício de ICMS em reserva de lucros no patrimônio líquido, o que comprovou ter realizado devidamente e também não foi objeto de questionamento fiscal.

Quanto ao requisito de convalidação do benefício por publicação e depósito no CONFAZ (art. 10 da LC 160/2017), entendo assistir razão ao Recorrente quando afirmou que,

DOCUMENTO VALIDADO

constando o Decreto Estadual nº 17.691/2018 a indicação da Lei nº 4.859/1996, ato normativo que concedeu o benefício, conforme reconheceu a própria DRJ, não subsiste o fundamento adotado pela DRJ para afastar a aplicação da LC nº 160/2017. As verificações feitas no próprio acórdão recorrido e os documentos juntados nas fls. 887/941 comprovam a convalidação necessária do benefício, não restando razões para se afastar a exclusão realizada pela Contribuinte.

3 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o crédito tributário de IRPJ e CSLL, ante a comprovação de regularidade na exclusão de benefício fiscal de ICMS concedido pelo estado do Piauí.

Assinatura Digital

Isabelle Resende Alves Rocha

DOCUMENTO VALIDADO