



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720531/2022-39
ACÓRDÃO	1202-001.503 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AUTO ADESIVOS PARANÁ S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019, 2020

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

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

EXCLUSÃO DE VALORES DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO FORA DO QUINQUÊNIO LEGAL. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há como acatar o registro de exclusões na base de cálculo do tributo feito após o quinquênio legal, pela ocorrência da preclusão.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar integralmente a exigência do PIS e da Cofins e restabelecer as deduções na base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos valores correspondentes aos anos calendário de 2013 a 2020, mantendo a exigência apenas sobre o valor referente ao ano-calendário de 2012 que foi deduzido em 2017 (R\$ 18.739.550,71).

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Maurício Novaes Ferreira, André Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente o conselheiro Roney Sandro Freire Correa.

RELATÓRIO

Trata o presente de Autos de infração para cobrança do IRPJ, CSLL, PIS, Cofins referentes aos anos-calendário de 2017, 2018, 2019 e 2020 nos valores de R\$ 22.532.848,51; R\$ 8.713.990,74; R\$ 570.145,37; aí incluídos juros de mora e multa de ofício no percentual de 75% e Auto de infração de multa isolada referente a valores não recolhidos a título de estimativa.

De acordo com o Relatório Fiscal (RF), a Auto Adesivos Paraná S/A (AAP) deduziu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores referentes a crédito presumido do ICMS (CPICMS) considerados indevidamente como subvenção para investimentos nos seguintes moldes:

- Exclusão no montante de R\$ 80.667.333,67 feita no ano calendário de 2017 referente a CPICMS apurados nos anos de 2012 a 2016; e:
- Exclusões nos anos calendário de 2017, 2018, 2019 e 2020 nos valores de R\$ 11.879.840,58; R\$ 14.730.491,97; R\$ 15.699.514,09 e R\$ 13.745.061,38; respectivamente; referentes a CPICMS apurados nesses mesmos anos.

Conforme o RF, a AAP teria se valido de dois atos concessivos fundamentadores das exclusões a título de subvenção para investimentos: O Protocolo de Intenções assinado com o Estado do Paraná em 28/05/1999 e aditivado em 20/08/2002 denominado Protocolo 1999, e o Termo de Compromisso assinado em 26/03/2018 (Termo 2018) que acarretou a celebração em 25/04/2018 do Protocolo de Intenções denominado Protocolo 2018.

Sustenta o Fisco, em resumo, que o Protocolo 1999 e seu aditivo, ainda que preveja a instalação de um parque fabril, não se refere a CPICMS mas sim a dilação de prazo para pagamento do tributo. Além disso, os dispositivos legais que o embasaram foram declarados inconstitucionais. Registre-se que a recorrente, intimada, admitiu que não haveria relação entre o benefício fiscal da dilação de pagamento do ICMS e os CPICMS escriturados entre 2012 e 2018.

Em relação ao Termo 2018 e ao Protocolo 2018, o RF admite ao menos em tese que as cláusulas permitiriam entender como subvenção os CPICMS que seriam usufruídos pela fiscalizada eis que previam a ampliação do parque fabril como contrapartida ao crédito presumido de 30% do tributo.

Entretanto, o crédito presumido, concedido mediante alteração no Regulamento do ICMS (RICMS), teria sido concedido para qualquer empresa que fabricasse os produtos das NCMs 3919.10; 3919.90; 4811.41.10; 4811.41.90; 48.21; 9612.10.19 e 852359.10. Assim, afirma o RF, para usufruir do crédito presumido a AAP não precisaria assinar o Termo e o Protocolo 2018 pois a alteração concedente do CPICMS no Regulamento teria ocorrido de forma perene e sem vinculação à expansão de um empreendimento.

Em seguida, o RF elenca as bases legais e/ou normativas indicadas pela fiscalizada para considerar os CPICMS registrados na escrituração como subvenção para investimentos. De 2012 a 2015 e de agosto/2016 a 2018, os CPICMS estariam lastreados em alterações do RICMS. Sendo assim, entende a Fiscalização que o benefício seria concedido a qualquer empresa, tenha ou não implantado ou expandido algum empreendimento. Com esse entendimento, o RF não acatou os argumentos de que o CPICMS teria sido convalidado nos termos da LC 160/2017 e do Convênio ICMS nº 190/2017.

O mesmo entendimento foi aplicado pela Fiscalização aos CPICMS nas operações de importação por portos estaduais.

A seguir, o RF faz uma avaliação no tempo em relação ao embasamento legal utilizado pela recorrente e sustenta que, mesmo que se pudesse considerar o Protocolo 2018 como justificativa para entender o CPICMS como subvenção para investimentos, tal entendimento só poderia ser aplicado a partir de março/2018. No caso do Protocolo 1999, o benefício ali previsto teria se encerrado 10 (dez) anos após a concessão, não embasando nenhum dos períodos sob exame.

Prossegue o RF registrando as alterações no art. 30, da Lei nº 12.973/2014 trazidas pela LC nº 160/2017, com inclusão dos parágrafos 4º e 5º e, com base nelas, atestar que um dos requisitos exigidos para considerar um benefício como subvenção para investimento é que tenha sido concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Reafirma que, no caso sob exame, não houve a exigência da contrapartida, o que foi teria sido confirmado por manifestação da SEFAZ/PR em atendimento a Ofício da RFB.

Apresenta o que seria jurisprudência do CARF corroborando o entendimento da Fiscalização.

Além da questão referente à vinculação da subvenção a projeto de implantação ou expansão de empreendimento, analisou a obrigatoriedade do registro em reserva de lucros das subvenções para investimento e determinou a glosa parcial (R\$ 27.324.882,97) do montante de R\$ 80.667.333,67 excluído do resultado no ano calendário de 2017, mas referente aos anos calendário de 2012 a 2016 (R\$ 18.739.550,71; R\$ 19.493.126,68; R\$ 17.887.817,28; 19.113.116,34 e R\$ 5.433.722,65). Nesses períodos não houve qualquer apropriação em reserva de lucros dos valores das subvenções. Ainda que, exceto em 2013, houvesse sido apurado prejuízo, a apropriação em reserva de lucro daqueles valores deveria ter ocorrido em períodos posteriores quando apurado resultado positivo.

Entretanto, nos anos de 2017 e seguintes, apenas os respectivos montantes de subvenções apuradas e deduzidas nos respectivos períodos foram levados à conta de reservas.

Ainda nessa questão, o RF manifesta-se pela impossibilidade de dedução em 2017 do valor das subvenções referentes ao ano-calendário de 2012 (R\$ 18.739.550,71) eis que estaria precluso o direito à retificação do resultado desse período que só poderia ser feita até 31/12/2017 enquanto o procedimento formalizou-se em 25/07/2018 quando da entrega da ECF 2017.

Relativamente às contribuições ao PIS e à Cofins, o RF admite a impossibilidade de apuração desses tributos para os valores correspondentes aos anos calendário de 2012 a 2016 (correspondentes à exclusão de R\$ 80.667.333,67 feita em 2017) em função da decadência.

Em relação aos anos calendário de 2017 a 2020, conforme o RF, cabe a apuração dessas contribuições pois os valores, ainda que levados à reserva de lucros, não podem ser tidos como subvenção para investimento por irregularidades nos atos concessivos.

Devidamente cientificada, a autuada formalizou impugnação que se inicia com a relação dos dispositivos legislativos estaduais que estabeleceriam os CPICMS e embasariam as exclusões no efetuada. Sustenta em apertada síntese (transcrição da peça impugnatória):

- O artigo 10 da LC 160 faz menção a dois tipos de benefícios fiscais: (i) os benefícios não convalidáveis, isto é, aqueles instituídos na sua origem de acordo com a LC 24/75 e, portanto, de acordo com a alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da CF/88; e (ii) os benefícios de ICMS convalidáveis, outorgados pelos Estados de forma unilateral sem a aprovação prévia do CONFAZ, portanto, em desacordo com a LC 24/75 e a CF/88. No que tange ao item (i), a eficácia dos §§4º e 5º, do artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, alterada pela LC 160, é imediata, enquanto que, no que no caso do item(ii), está condicionada ao registro e depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ do respectivo atos normativo ou concessivo dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória.
- No caso, houve o total atendimento pelo Estado do Paraná às exigências da LC 160, mediante a publicação em Diário Oficial dos atos normativo relativos aos Créditos Presumidos de ICMS fruídos pela Impugnante, assim como com o registro e depósito de relação com a identificação do ato normativo que conferiu

o incentivo fiscal à Impugnante (itens 220 e 325 da Resolução SEFA Nº 1817/2018, itens 79 e 98 da Resolução SEFA nº 297/2018) acompanhada da correspondente documentação comprobatória, como fazem prova os Certificados de Registro e Depósito, SE/CONFAZ nº 27/2018 e 109/2019.

- A LC 160 equiparou as antigas subvenções para custeio atreladas a incentivos de ICMS, como sendo juridicamente qualificadas para investimento, bastando, para tanto, o registro na Reserva de Incentivos, pois, a partir daí, tem-se por presunção legal, a expectativa de que o incentivo concedido no bojo da política econômica do ente estatal concedente foi aplicado na expansão patrimonial da empresa beneficiada, pondo-se fim aos litígios sobre o tema, principal intenção da LC 160 e que foi flagrantemente violada pelo Auto de Infração;

- Essa ampla equiparação legal foi feita pelo legislador tributário sem qualquer ressalva: os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal são considerados subvenções para investimento, independentemente da existência de quaisquer contrapartidas perante o Estado ou da intenção do ente estatal em conceder o incentivo;

- Ainda, não é razoável supor que a LC 160, que demanda quórum qualificado para sua aprovação pelo Congresso Nacional, tenha simplesmente reiterado o que diz o preceito do caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. Essa modalidade de interpretação, além de ilegal, causa insegurança jurídica e propicia um ambiente de permanente litígio, o que a edição dessa lei visou justamente eliminar, conforme se verifica do histórico do contexto legislativo em que está inserida;

- O fato de os Créditos Presumidos de ICMS serem aplicáveis ao setor de autoadesivos em geral, não impede a sua qualificação jurídica como subvenção para investimento.

Qualquer restrição nesse sentido a partir do veículo normativo editado pelo Estado do Paraná que positiva o direito à fruição desses incentivos, como pretende o lançamento, é manifestamente ilegal. Apesar disso, será evidenciado que esse incentivo foi instituído pelo Estado do Paraná com o claro objetivo de “estimular a produção e a geração de empregos, além de proteger o segmento da economia”. Essa intenção está claramente refletida no Protocolo de Intenções de 2018, no Termo de Compromisso de 2018, além de ter sido informada à própria autoridade lançadora pelo Ofício SEFIM/SRF enviado ao Secretário de Estado da Fazenda do Estado do Paraná;

- Por fim, ainda que todos argumentos apresentados não fossem acolhidos, o que se admite a título meramente argumentativo, deve-se considerar que a Impugnante encontra-se garantida pelo direito de não oferecer os valores de seus benefícios fiscais de ICMS à tributação nos termos do quanto já definiu de forma consolidada o STJ quando do julgamento pela 1ª Seção do EREsp nº 1.517.492/PR,

ao definir que os benefícios fiscais concedidos são considerados como renúncia fiscal do Estado, e que a referida renúncia não poderia ser tributada pela União, sob pena de violação ao pacto federativo.

- Menciona as Soluções de Consulta Cosit nº 11 e 15/2020, vigentes à época dos fatos, que embasariam suas alegações bem como julgados do CARF que se manifestaram pela equiparação de todos os incentivos fiscais a subvenções para investimento;

- Questiona a utilização da data de entrega da ECF/2017 como momento em que teria sido feita a retificação do resultado de 2012;

- Reclama pela impossibilidade de tributação do CPICMS pelo PIS e Cofins eis que demonstrado serem subvenções para investimento. Lembra que os valores foram devidamente levados à conta Reserva de Incentivos. Apresenta jurisprudência do CARF que embasaria suas alegações. Em complemento, afirma que não têm natureza jurídica de receita e alerta que a matéria está sob apreciação do STF sob Repercussão Geral.

- Sustenta a decadência do lançamento da multa isolada em relação aos meses de janeiro a julho de 2022 (*sic*), e a impossibilidade de cobrança das multas de ofício (em conjunto com o tributo e isoladas) e juros de mora (inclusive sobre a multa de ofício).

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 prolatou o Acórdão 108-036.281 pelo qual endossou na integralidade as considerações da Fiscalização e considerou improcedente a impugnação em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019, 2020

SUBVENÇÕES. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

As subvenções para investimento, dentre as quais se inclui o crédito presumido de ICMS nos termos definidos pela Lei Complementar nº 160, de 2017, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, além de comprovadas os recebimentos, registrados em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e cumprida a exigência do RICMS do Estado, de lançamento dos valores no RAICMS.

SOLUÇÕES DE CONSULTA DA COSIT. EFEITO VINCULANTE.

As Soluções de Consulta da Cosit publicadas sob a égide da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

A falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL enseja a multa isolada de 50% sobre as diferenças não recolhidas MULTA ISOLADA SOBRE A

FALTA DO PAGAMENTO MENSAL DE ESTIMATIVAS APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-BASE. CABIMENTO.

Cabível a multa isolada sobre pagamentos mensais de estimativas que deixaram de ser efetuados, exigida após o encerramento do ano-calendário correspondente, exatamente quando tais estimativas não mais podem serem exigidas acrescidas de multa de mora ou de ofício.

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. APLICAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL PREVISTO NO ART. 173, INCISO I, DO CTN.

O lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional-CTN, conforme súmula vinculante CARF nº 104

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente cientificada, a interessada apresentou recurso voluntário a este Colegiado ratificando as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto – Relator.

O recurso é tempestivo e preenche as condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Em resumo da lide, cabe a análise de duas questões principais:

- O crédito presumido do ICMS (CPICMS) representa, por definição, subvenção para investimento?
- Em caso positivo, a dedução do CPICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL é condicionada?

O dispositivo legal, sob a égide do qual deve ser feita essa análise é o art. 30, da Lei nº 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar nº 160/2017 (destaques acrescentados):

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 previstas neste artigo.

(Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

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

Nos termos do § 4º, qualquer incentivo, benefício fiscal ou financeiro-fiscal relativo ao ICMS deve ser tido como subvenção para investimento. O caráter genérico do dispositivo não estabelece distinção entre os diversos tipos possíveis de incentivos fiscais relativos ao tributo em questão. Daí porque, é fato incontroverso de que o CPICMS caracteriza-se como subvenção para investimento.

Por outro lado, a alegação de que, por se tratar de subvenção para investimento, os valores referentes ao CPICMS seriam automaticamente passíveis de exclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não me parece condizente com o texto legal.

De imediato, chama atenção a expressão “*desde que*” contida no caput. Ora, para qualquer sistemática de interpretação que se queira utilizar, trata-se insofismavelmente do

estabelecimento de uma condição. Gramaticalmente falando, por meio de uma conjunção subordinativa condicional ligando duas frases sintaticamente dependentes.

Assim, a meu ver a exigência do registro em Reserva de Lucros para efeito de exclusão dos valores do CPICMS é expressa no texto legal.

Quanto à implantação ou expansão de empreendimentos importa avaliar se a subvenção para investimentos *de per si* subentende a aplicação nessas situações. Em outros termos: “*subvenção para investimentos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*” seria uma coisa só e não uma condicional.

Voltando ao § 4º, tem-se um texto abrangente e genérico para definir a subvenção para investimento, o que já seria suficiente para desfazer a unificação conceitual acima sugerida. Significa que podem existir modalidades de subvenção para investimento que, pela sua natureza, já demandam a vinculação a um projeto de implantação ou expansão de empreendimentos. Por outro lado, é perfeitamente possível que a subvenção para investimento seja concedida por outras razões.

Daí porque, sob o texto legal, apenas as subvenções para investimento vinculadas a um projeto de empreendimento merecem ser excluídas da apuração do IRPJ e da CSLL. No presente caso, o CPICMS submete-se à norma em comento.

Quanto à jurisprudência administrativa, concordo com a decisão recorrida no sentido de que a Solução de Consulta Cosit nº 145/2020 explicitou as exigências do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, que já haviam sido mencionadas, mas não de forma literal, na Solução de Consulta Cosit nº 11/2020. Além disso, as decisões do CARF trazidas, prolatadas em sua maior parte pela 3ª Seção de Julgamento, tratam de definir o CPICMS como subvenção para investimento, o que já está pacificado neste voto.

No âmbito desta 1ª Seção, pela contemporaneidade e por abarcar o posicionamento do Poder Judiciário sobre o tema, vale trazer à baila o voto condutor do Acórdão 9101-006.891 de lavra do I. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, prolatado pela 1ª Turma da CSRF em 04/04/2024, Transcreve-se a ementa, já bem elucidativa:

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

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero “benefícios fiscais”. Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de “crédito presumido” não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de

recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Vê-se que no ERESP 1.517.492/PR a Primeira Seção do STJ já estabelece taxativamente que o benefício fiscal tipo crédito presumido (por óbvio, aí incluído o CPICMS) não será incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL independente das alterações legislativas aqui tratadas e que embasaram meu entendimento em sentido contrário.

A mencionada decisão não foi submetida ao rito de recursos repetitivos o que poderia suscitar a não obrigatoriedade de aplicação aos julgamentos do CARF. Por outro lado, em sede de recursos repetitivos o RE nº 1.945.110/RS firmou tese de que a exigência dos requisitos do art. 30, da Lei nº 12.973/2012 deve se limitar à constituição das reservas não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e aplicável apenas a outros tipos de benefícios fiscais do ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento. Transcrevo a ementa (destaque acrescido):

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

Ao mesmo tempo em que determina a impossibilidade de extensão dos efeitos do ERESP 1.517.495/PR aos outros tipos de benefícios fiscais do ICMS que não o crédito presumido, por vias transversas a decisão endossa o entendimento lá prolatado relativamente ao CPICMS.

Assim, a lide se resolve pela decisão judicial soberana do STJ, transitada em julgado. Adoto as razões de decidir do Acórdão 9101-006.891 que assim analisou a questão (destaques do original):

Como se extrai o ERESP nº 1.517.492 ao discutir a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido de ICMS concedido como incentivo pelos estados, entendeu pela sua exclusão, independentemente de qualquer discussão acerca dos efeitos das disposições introduzidas LC. nº 160/2017.

Os acórdãos dos recursos especiais nº 1.945.110 - RS e nº 1.987.158, proferidos no rito dos recursos repetitivos, a partir das premissas fixadas no ERESP nº 1.517.492 cuidaram de analisar se as mesmas seriam aplicáveis a todos os demais tipos de incentivos fiscais do ICMS, como por exemplo: redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, e o diferimento, concluindo que os mesmos deveriam receber um tratamento distinto, dado o chamado “efeito de recuperação” em face da sistemática de não cumulatividade própria do ICMS.

Os acórdãos apontam a distinção entre os tipos de benefício fiscal; enquanto o crédito presumido integra a apuração do resultado, sendo necessária a sua exclusão sob a premissa que não podem ser tributados nos termos do ERESP nº 1.517.492, nos demais tipos de benefício as reduções ocorrem unicamente na incidência do ICMS, não afetando a base de cálculo do IRPJ e CSLL, de sorte que sua exclusão caracterizaria uma “verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR”, conforme se extrai da citação feita ao RESP nº 1.968.755/PR.

Da análise desses precedentes o tribunal firmou as seguintes teses:

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.

Trazendo o até aqui exposto ao caso concreto, os incentivos fiscais que se referirem a crédito presumido do ICMS devem ser tidos como subvenção para investimento e não cabe a inclusões desses valores na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Por ser incontroverso que

representam subvenção para investimento é descabida também a exigência de PIS e Cofins sobre o CPICMS.

Cabe analisar o posicionamento da Fiscalização exposto no RF em relação às situações que não corresponderiam ao CPICMS, correspondendo aos anos calendário de 2012 a 2016.

A ocorrência de preclusão em relação ao ano calendário de 2012, suscitada pela Fiscalização é procedente. Relativamente às alterações escriturais e fiscais feitas no ano calendário de 2017 – como foi o caso do CPICMS relativo ao ano-calendário de 2012 - deve-se entender que apenas com a entrega da ECF a alteração foi formalizada. Nesse caso, ocorreu a preclusão para exclusão dos valores referentes ao ano-calendário de 2012 pois essa alteração só poderia ter sido realizada até 31/12/2017.

O RF tece longo arrazoado questionando o denominado Protocolo 1999 e aditivos como embasador dos CPICMS escriturados e deduzidos pela recorrente afirmando que envolveriam dilação de prazo para pagamento do tributo e não crédito presumido. Ao mesmo tempo, transcreve em destaque afirmativa da interessada nos seguintes termos: *“não há relação entre o benefício fiscal da dilação do pagamento do ICMS e os créditos presumidos de ICMS escriturados entre 2012 e 2018”*.

Admito não ter conseguido entender o porquê dessa análise do Protocolo 1999 até porque, em seguida, a Fiscalização analisa as razões de defesa pelas quais o crédito presumido do período sob exame estaria amparado em alterações do Regulamento do ICMS.

Não há rigorosamente, razões concretas na autuação que contestem o fato de que os valores em discussão representam CPICMS. O entendimento fiscal caminha no sentido de apresentar motivos pelos quais esses CPICMS não poderiam ser tidos como subvenção para investimento, principalmente o fato do benefício ter sido concedido em caráter geral a todas as empresas fabricantes dos produtos na mesma linha da autuada. Como já exposto, o CPICMS é subvenção para investimento e, de acordo com jurisprudência do STJ, não há requisitos oponíveis à sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

De todo o exposto voto por provimento parcial ao recurso, deixando de acatar apenas a exclusão efetuada no ano-calendário de 2017 correspondente ao ano-calendário de 2012 (R\$ 18.739.550,71). Ficam prejudicadas as demais razões de defesa.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto