



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10340.720819/2022-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1202-001.510 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LACTICÍNIOS TIROL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2018, 2019

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.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 12 de dezembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Maurício Novaes Ferreira** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Felliipe Honorio Rodrigues da Costa, Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente o conselheiro Roney Sandro Freire Correa.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por LATICÍNIOS TIROL LTDA visando reformar o acórdão nº 102-004.485 proferido em 22/09/2023 pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) 02, que considerou improcedente a impugnação. A decisão restou assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

Ementa:

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Tendo em vista que os atos e termos foram lavrados por pessoa competente e que não houve preterição do direito de defesa, não se aplicam as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, ficando rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. REQUISITOS.

Os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS instituídos unilateralmente (sem convênio) até a data de início de produção de efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017, passaram a ser considerados subvenções para investimentos, desde que respeitados os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº

12.973/2014 e desde que atendidas as exigências de registro e depósito previstas no art. 3º da mencionada Lei Complementar.

JULGADOR. VINCULAÇÃO. SOLUÇÃO DE CONSULTA.

É dever do julgador observar os atos vinculantes, dentre eles as Soluções de Consulta emitidas pela Receita Federal do Brasil.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO.

No caso de lançamento de ofício é aplicada a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

JUROS DE MORA.

Sobre os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430/1996, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE PAGAMENTO DAS ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL.

Verificada a falta de pagamento das estimativas de IRPJ e da CSLL, é cabível o lançamento de multa isolada com base nas parcelas não recolhidas.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE.

A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. Constatado que as bases de cálculo da multa de ofício e da multa isolada são distintas, afasta-se a alegação de bis in idem, sujeitando o contribuinte ao lançamento de ambas as penalidades.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O processo consubstancia exigência de crédito tributário do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) dos anos-calendário 2018 e 2019 por ter sido constatado, pela autoridade fiscal, que a pessoa jurídica excluiu indevidamente das bases de cálculo dos tributos valores relacionados ao crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

No sentir da autoridade autuante, o crédito presumido do ICMS não se caracterizaria como subvenções para investimentos, razão pela qual não poderia ter seu valor excluído das bases de cálculo dos tributos federais.

Cientificada da autuação fiscal, a ora Recorrente apresentou à época impugnação ao lançamento, aduzindo em síntese os seguintes argumentos, conforme relatados no acórdão recorrido:

#### DA IMPUGNAÇÃO

Em sua impugnação, às fls. 15.703, a recorrente apresenta os seguintes argumentos:

- a) Não cabe ao Fisco rever critérios jurídicos adotados nos autos do processo nº 17830.720007/2020-23, com a finalidade de lançar tributos supostamente devidos em relação ao ano-calendário 2018;
- b) O crédito presumido de ICMS não constitui materialidade tributável pelo IRPJ e pela CSLL, já que não representa receita auferida pelo contribuinte, mas sim, receita pública renunciada pelos entes da federação, conforme já decidiu a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça ao julgar os Embargos de Divergência no Resp nº 1.517.492/PR;
- c) Alternativa e sucessivamente, deve ser aplicado o disposto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, alterado pela LC nº 160/2017, que determina a exclusão dos incentivos fiscais de ICMS do lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL. Nesse ponto, ao contrário do que entenderam os Auditores-Fiscais autuantes, a Impugnante cumpriu com os requisitos legais para fruição da isenção do IRPJ e da CSLL;
- d) Caso os Autos de Infração impugnados não sejam integralmente cancelados, o valor exigido merece reparo, pois os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil não deduziram o incentivo do PAT, o IRRF e as estimativas recolhidas quando apurou o IRPJ e a CSLL dos anos-calendários 2018 e 2019 exigidos nestes autos;
- e) A Impugnante efetuou o pagamento das estimativas mensais sobre base de cálculo estimada que contemplou o crédito presumido de ICMS, portanto, não se aplica ao caso concreto o disposto no artigo 44, I e II, "b", da Lei nº 9.430/1996, razão pela qual a multa de ofício e isolada exigida nestes autos é totalmente indevida com relação às estimativas efetivamente recolhidas pela Impugnante, ainda que tenham sido restituídas posteriormente;
- f) A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente à multa de ofício, motivo pelo qual a primeira deve ser cancelada; e
- g) Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil cometerem alguns equívocos na quantificação da multa isolada, os quais devem ser sanados, caso referida multa seja mantida.

#### DOS PEDIDOS

Diante do exposto, requer o acolhimento da Impugnação para cancelar integralmente os Autos de Infração objetos deste processo ou, ao menos, reduzir o valor exigido a título de principal, multas isolada e de ofício e juros moratórios, em face dos argumentos e respaldo probatório apresentados.

É o relatório.

Inobstante as razões apresentadas, a Turma Julgadora entendeu por considerar a impugnação improcedente, conforme decisão acima ementada.

Cientificada do acórdão de impugnação em 06/10/2023 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 17.173) a Recorrente apresentou em 06/11/2023 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fl. 17.176) o recurso voluntário de fls. 17.177 a 17.260.

Por meio do apelo, a Recorrente reitera sua arguição de nulidade do auto de infração do ano-calendário 2018 por impossibilidade de se fiscalizar período já fiscalizado e de rever critério jurídico anteriormente adotado.

No mérito, sustenta que os créditos presumidos de ICMS não integram as bases de cálculos do IRPJ e da CSLL por constituírem renúncia fiscal, e não receita auferida pela pessoa jurídica. Tal entendimento estaria consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ) por meio da decisão no ERESP Nº 1.517.492/PR e no julgamento do tema repetitivo nº 1.182.

Prosegue afirmando que deste modo, é irrelevante para o deslinde do caso o cumprimento dos requisitos estabelecidos pela Lei nº 12.973/2014 para a não tributação dos valores.

Subsidiariamente, defende que o crédito presumido de ICMS se amolda às subvenções para investimento previstas no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 com as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 160/2017.

Argumenta que com as alterações promovidas pela LC nº 160/2017, não cabe à autoridade fazendária analisar a legislação estadual ou exigir prova da aplicação dos valores recebidos por meio dos incentivos fiscais.

Informa que o crédito presumido outorgado à Recorrente foi destinado à implantação e expansão de empreendimento econômico. Considera que houve a convalidação dos incentivos fiscais em apreço junto ao CONFAZ, segundo determina o art. 3º da LC nº 160/2017.

Alega ainda a Recorrente que teria havido equívocos no cálculo das exigências de IRPJ e de CSLL e que teria havido indevida cobrança da multa de ofício e da multa isolada em relação aos fatos geradores de 2018.

Contesta a aplicação concomitante da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais e que teria havido equívoco no cálculo das multas isoladas dos períodos fiscalizados.

Finaliza sua peça peticionando pela reforma do acórdão recorrido a fim de que seja integralmente cancelada a exigência ou que seja ao menos reduzida em face dos argumentos apresentados.

Em seguida, o processo foi submetido a sorteio, cabendo-me sua relatoria.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Maurício Novaes Ferreira**, Relator

### 1 – ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

### 2 – PRELIMINARES

A Recorrente sustenta que a autuação fiscal do ano-calendário 2018 deveria ser considerada nula porque não houve autorização para nova fiscalização de período já fiscalizado, bem como que teria havido modificação de critério jurídico em relação a fatos geradores do mesmo período já analisado pelo fisco.

Sem razão a insurgência.

Quanto à suposta falta de autorização para nova fiscalização, a matéria está devidamente pacificada no âmbito deste Conselho desde o advento da Súmula CARF nº 111:

Súmula CARF nº 111

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

O Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização, prevista no art. 906 do Decreto nº 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

No caso dos autos, o procedimento fiscal foi instaurado a partir do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal TDPF assim especificado:



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**  
**SRRF - SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DA 9ª REGIÃO FISCAL**

**TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO Nº 09.0.01.00-2021-05346-2**

**CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL**

CNPJ/CPF: 83.011.247/0001-30

NOME EMPRESARIAL/NOME: LACTICINIOS TIROL LTDA

ENDEREÇO: RUA DOMINGOS PERONDI, 36

BAIRRO: CENTRO

MUNICÍPIO: TREZE TÍLIAS

COMPLEMENTO:

UF: SC

CEP: 89.650-000

**PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO**

TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES :

IRPJ

PERÍODOS :

01/2018 a 12/2019

Resta evidente que os dois anos-calendário auditados estão informados no TDPF acima, de modo que é aplicável ao caso o racional da Súmula CARF nº 111, não havendo que se falar em carência de autorização para reexame de período já fiscalizado.

Melhor sorte não assiste à Recorrente quanto à alegação de modificação de critério jurídico pelo fisco.

Nos autos do processo nº 17830.720007/2020-23, a autoridade fiscal glosou parte do direito creditório por constatar que houve exclusão indevida do crédito presumido de PIS e de COFINS (com destaques ora acrescidos):

15) Efetuando a correção do valor nas linhas 106. Doações e Subvenções para Investimento no e-Lalur e no e-Lacs, **retirando as exclusões indevidas do Crédito Presumido do PIS e da Cofins**, a impetrante tem lucro real e base de cálculo – BC positiva da CSLL alterada para R\$ 36.688.275,70 no AC 2018 (fl. 40).

No caso destes autos, a autoridade fiscal considerou indevida a exclusão do crédito presumido do ICMS, não crédito presumido de PIS e COFINS.

São, evidentemente, institutos diversos, regidos por normas próprias, motivo pelo qual não há como imaginar que pudessem ser analisados sob a mesma ótica, inclusive no que tange ao parágrafo 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, que vinculou os benefícios ali dispostos ao ICMS.

Improcedem, portanto, as alegadas nulidades.

### 3 – MÉRITO

A matéria subvenção para investimentos foi objeto de relevante alteração com a promulgação da LC nº 160/2017 e tal modificação, como não poderia deixar de ser, tem produzido modificações também no teor das decisões proferidas por este Conselho.

A questão do crédito presumido, em função de decisões proferidas pelo STJ, acabou recebendo tratamento diferenciado dos demais incentivos fiscais do ICMS (redução de alíquota, redução da base de cálculo ou isenção, por exemplo).

Em recentíssimo julgado, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) decidiu, por unanimidade, que o crédito presumido do ICMS não integrará as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL independentemente do cumprimento dos requisitos previstos na Lei nº 12.973/2014 com as alterações promovidas pela LC nº 160/2017. A decisão restou assim ementada:

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

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

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

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, acordam em: (i) **por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso em relação à matéria "caracterização dos benefícios recebidos pela Recorrente como subvenção para investimento"**; votaram pelas conclusões os Conselheiros Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto; (ii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso em relação à matéria "multas isoladas concomitantes", vencidos os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira

Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

Adoto, como razão de decidir, o voto condutor deste julgado, de lavra do Ilustre Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, assim redigido:

Mérito

1. Caracterização dos benefícios recebidos pela Recorrente como subvenção para investimento

Com relação à primeira matéria admitida a discussão nos autos refere-se à natureza do incentivo fiscal recebido pela contribuinte concernente ao crédito presumido do ICMS oferecido pelo Governo do Estado da Paraíba, nos termos do Acordo firmado em 2007 (fls. 2281/2284) e do Protocolo de Intenções (fls. 2544/2549 – Doc. 4 da Impugnação).

O acórdão recorrido deu provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo a natureza do incentivo fiscal como subvenção para investimentos até o limite dos valores comprovadamente investidos na implantação do empreendimento no Estado, de acordo com as cláusulas primeira e segunda do protocolo de intenções firmado, que a recorrente descreve em seu recurso, verbis:

[...]

102. A esse respeito, a Fiscalização parece ter ignorado nada menos do que a primeira cláusula do Protocolo de Intenções (“Protocolo de Intenções” – doc. nº 4 da impugnação) firmado entre a Recorrente e o Estado da Paraíba em 2007 estabelece importantíssima obrigação à Recorrente para que instale um centro de distribuição no Estado:

Cláusula Primeira – A EMPRESA SBF, atuante no ramo de produtos esportivos, compromete-se a instalar um centro de distribuição na cidade de João Pessoa para suprir os seus estabelecimentos e de empresas coligadas, sediados no País e efetuar vendas diretas, via internet e telemarketing, para consumidores finais em todo o Território Nacional, no prazo de até 4 (quatro) meses contados a partir da assinatura deste Protocolo.

103. Na Cláusula Segunda do Protocolo de Intenções, a Recorrente, em conjunto com outra empresa do mesmo grupo, estimou um investimento em infra-estrutura no Estado no valor de R\$ 7.000.000,00 e a geração de aproximadamente 100 empregos diretos no prazo de 2 anos, contados a partir do cumprimento das obrigações assumidas pelo Estado para concessão do benefício e realização de obras de infra-estrutura pelo ente público:

Cláusula Segunda – As Empresas VBF e SBF estimam investir em infraestrutura no Estado o valor de R\$ 7.000.000,00 (sete milhões de Reais), bem como gerar, aproximadamente, 100 (cem) empregos diretos, em um prazo de 2 (dois) anos, desde que sejam viabilizadas as condições logísticas e tributárias previstas no projeto.

[...]

O colegiado a quo acompanhou o voto do relator, verbis:

A fiscalização, por ocasião da autuação, analisando detidamente todas as cláusulas do referido Termo de Acordo, não constatou nenhuma obrigação para que a beneficiária tenha que realizar qualquer tipo de investimento ou que condicione o benefício à aplicação em bens ou direitos para implantar ou expandir seus empreendimentos econômicos.

Em anexo à impugnação, a ora Recorrente apresentou um Protocolo de Intenções de fls. 2544/2549, cuja Cláusula Primeira, como reportado na decisão recorrida, estabelece que a destinatária do incentivo compromete-se a instalar um centro de distribuição na cidade de João Pessoa com o propósito de suprir seus estabelecimentos e empresas coligadas sediadas no País a efetuar vendas diretas, via internet e telemarketing, para consumidores finais em todo o território nacional, com a construção se dando num prazo de quatro meses, contado da assinatura do Protocolo.

A estimativa, conforme Cláusula Segunda, era de investimento em infraestrutura no importe de R\$ 7 milhões e geração de 100 (cem) empregos diretos. Na Cláusula Oitava informa que o Protocolo produz efeitos a partir de 1º de março de 2007 até 31 de dezembro de 2015, prorrogável automaticamente por prazo consecutivo de 5 anos, desde que não haja alteração na legislação tributária.

A Recorrente, em seu recurso, atesta que foram investidos aproximadamente R\$ 5,4 milhões e gerados mais de 110 empregos (fls. 2.641). A DRJ, na decisão recorrida, aponta que a subvenção, apenas nos anos de 2009, 2010 e 2011 alcançou o montante aproximado de R\$ 125 milhões, sendo que o mesmo valeria até o final de 2015, podendo ser prorrogado. Veja-se o quadro que reflete o real investimento decorrente do benefício auferido pelo contribuinte:

O que observou o fisco é que o benefício fiscal é muito maior do que “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, na verdade, desproporcional, o que, ao ver deste Julgador, descaracteriza seu caráter de investimento e ressalta características de subvenção de custeio, uma vez que a Recorrente teve livre disposição para a utilização dos benefícios fiscais no custeio de suas atividades operacionais.

Neste sentido, inclusive, decidiu esta turma no acórdão 1402-002.387, de 14.02.2017, no caso da Nilcatex Textil Ltda.

Esclareça-se ainda que a legislação estadual não vincula o fisco federal, e por outro lado, ao fisco federal é vedado desconsiderar a realidade dos investimentos efetivamente realizados pelo contribuinte, de acordo ou não com a legislação tributária estadual.

Em outras palavras,. nem o fisco nem o contribuinte podem supor que a subvenção é de investimento pelo simples fato da legislação estadual assim o afirmar O contribuinte está vinculado ao efetivo investimento dos valores e o fisco tão pouco pode desconsiderar esses investimentos, se houver.

Neste contexto, parcialmente correta a autuação levada a termo pela fiscalização, bem como a decisão recorrida, ao manter a autuação, independentemente do argumento subsidiário de que a contabilidade não teria formalizado a chamada “reserva de incentivo”, posto que efetivamente o contribuinte investiu valor inferior a 5% do montante auferido a título de subvenção.

Por questão de lógica e coerência, os valores efetivamente comprovados e reconhecidos pelo fisco devem ser admitidos como subvenção de investimento, no caso concreto.

[...]

A recorrente refuta a conclusão do acórdão recorrido de que o valor investido seria desproporcional à subvenção recebida, defendendo que todo o incentivo recebido é contrapartida ao investimento feito no Estado, conforme o protocolo de intenções firmado com o governo. Sustenta que a exigência de contrapartidas pelo Estado demonstra a intenção do Poder Público de atrair investimentos para sua a região e, portanto, é um critério legítimo para diferenciar as subvenções para investimento das subvenções para custeio ou operação Além de apontar a divergência quanto à matéria relacionada à subvenção de investimentos, a recorrente aponta, ainda, a existência de fato novo concernente à alteração introduzida pela LC nº 160/2017 no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, que teria posto fim às discussões quanto à natureza dos incentivos fiscais decorrentes do ICMS pelos Estados concedentes e traz ao autos cópia do Decreto estadual que publicou a relação dos atos normativos relativos às isenções, incentivos, benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, instituídos por legislação estadual até o dia 8 de agosto de 2017, conforme previsto no Convenio ICMS nº 190/2017 (fls. 3138/3142).

Com efeito, este colegiado ao analisar os recursos especiais quanto a esta matéria tem levado em conta as novas disposições introduzidas pela LC nº 160/2017, em especial seus artigos 9º e 10, com a introdução os parágrafos 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12/973/2014, verbis:

Lei Complementar nº160/2017:

Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)"Art. 30. ....

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

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados." Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar. (Parte mantida pelo Congresso Nacional)Lei nº 12.973/2014:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou II - aumento do capital social.

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

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

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. DF CARF MF Fl. 3464 Original Fl. 19 do Acórdão n.º 9101-006.891 - CSRF/1ª Turma Processo nº 10600.720042/2014-69 § 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. (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) Com base nestas novas disposições este relator tem entendido que a discussão acerca da natureza da subvenção se torna mais restritiva, não havendo mais que se ter em consideração questões trazida no PN CST nº 112/1978, como p.ex. a necessidade de sincronia entre a subvenção recebida e sua aplicação pelo beneficiário, restringindo-se aos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.972/2012, com as alterações introduzidas pela LC nº 160/2017.

Assim, a partir da inclusão dos §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, as únicas exigências, para fins de reconhecimento da subvenção de investimento alusivas a benefícios fiscais relativos ao ICMS, seriam as previstas no caput do dispositivo acima transcrito: (i) intenção do Estado de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro em reserva de lucros.

Na esteira dessa conclusão, este relator entendia que ainda seria necessário analisar em cada caso a natureza da subvenção concedida, de acordo com a legislação estadual. Não obstante tal entendimento, a presente discussão ganhou contornos adicionais em face de decisões recentes do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em sede de recursos repetitivos proferidos no Recurso Especial nº 1.945.110 - RS e no Recurso Especial nº 1.987.158 - SC, ambos tendo como Relator o Ministro Benedito Gonçalves.

Por terem disposições idênticas, com exceção das peculiaridades de cada caso, transcrevo a ementa do RE nº 1.945.110, verbis:

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, PARCIALMENTE PROVIDO. DETERMINAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DOS AUTOS À ORIGEM.

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

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

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

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

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

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

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

4.2. A não-cumulatividade do ICMS e o diferimento da incidência: A respeito do tema do efeito da recuperação no contexto da não-cumulatividade do ICMS, o professor Hugo de Brito Machado assevera que: “As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto para as operações seguintes.” (MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 39). Como assertivamente apontado pelo professor, somente a efetiva criação de crédito presumido será capaz de afastar esse efeito de recuperação. No mesmo sentido, ensina Ivan Ozai que “a isenção do imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por efeito de recuperação” (OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios fiscais do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P.148). Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS: a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

4.3. A peculiaridade do benefício fiscal do crédito presumido de ICMS: Dadas as características da não-cumulatividade adotada no sistema tributário brasileiro, a atribuição do crédito presumido tem peculiaridades que apartam esse benefício daqueles outros que não representam a

atribuição de crédito, mas a desoneração (isenção, redução de base de cálculo, dentre outros).

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

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

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

8. Teses a serem submetidas ao Colegiado:

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

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

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

9. Análise do caso concreto: Na hipótese dos autos, o recurso especial foi interposto pelo contribuinte, com a indicação de violação dos seguintes dispositivos normativos: art. 9º da Lei Complementar n. 160/2017, art. 443 do RIR/1999 e art. 523 do RIR/2018. No caso dos autos o benefício fiscal que se pretendeu excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é especificamente a redução da base de cálculo de ICMS promovida pelo Estado de Santa Catarina através do art. 9º inciso I, do RICMS-SC. Analisando a conclusão a que chegou o Tribunal de origem, observa-se que ela se encontra em conformidade com a proposta firmada para o Tema 1.182. Ademais, no caso concreto, o não cumprimento dos requisitos do Art. 30 da Lei 12.473/2014 para a dedução dos benefícios fiscais de ICMS está expresso no voto e na ementa do acórdão recorrido, não sendo a hipótese de determinar o retorno dos autos para o exame dessa questão.

10. Dispositivo: Recurso especial da Fast Indústria E Comércio Ltda parcialmente provido, com determinação do retorno dos autos à origem.

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

De pronto, o que se observa no acórdão acima é a delimitação da discussão no sentido de definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

De fato, o ERESP 1.517.492/PR, embora não submetido ao rito de recursos repetitivos, foi proferido pelos ministros da 1ª Seção do STJ em análise de Embargos de Divergência em RESP, em que tratou especificamente da exclusão do incentivo fiscal concedido como crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, proferindo o seguinte entendimento:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I – Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II – O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III – Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV – Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V – O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI – Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII – A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS – e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X – O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI – Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII – O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o

propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII – A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV – Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV – O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI – Embargos de Divergência desprovidos.

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.

Voltando ao caso concreto, considerando-se que trata-se nestes autos de exclusão do crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendo que devem ser aplicadas ao presente caso as conclusões do ERESP nº 1.517.492/PR, independentemente das disposições da LC. nº160/2017.

Embora a tese fixada pelo STJ nos recursos repetitivos examinados trate dos demais tipos de benefícios fiscais do ICMS o fez por exclusão da aplicação do entendimento exarado no ERESP nº 1.517.492/PR, referendando a aplicação deste nos casos de exclusão crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Desta feita, no presente caso, perde qualquer relevância analisar o atendimento aos requisitos estabelecidos na Lei nº 12.973/2014.

Observo que, mesmo para os demais tipos de incentivos do ICMS os acórdãos repetitivos fixaram tese de que não cabe ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, restringindo-se à exigência de constituição de reserva de lucros, não passível de distribuição, nos termos do caput e §§ 1º a 3º do art. 30 da Lei

nº12.973/2014. Ademais, no caso concreto a autoridade fiscal não fez qualquer consideração em seu Termo de Verificação Fiscal – TVF sobre a constituição de Reservas de Lucros em face dos incentivos recebidos, não sendo este um dos fundamentos da autuação.

O tema foi introduzido pela decisão de primeiro grau, sendo expressamente questionada tal inovação pela contribuinte em seu recurso voluntário.

O acórdão recorrido considerou irrelevante tal questão, tanto que deu provimento parcial ao recurso a despeito dessa discussão, como se colhe da seguinte passagem, já transcrita, do voto condutor do acórdão:

Neste contexto, parcialmente correta a autuação levada a termo pela fiscalização, bem como a decisão recorrida, ao manter a autuação, independentemente do argumento subsidiário de que a contabilidade não teria formalizado a chamada “reserva de incentivo”, posto que efetivamente o contribuinte investiu valor inferior a 5% do montante auferido a título de subvenção.

A d. PGFN não questionou tal conclusão, seja em sede de embargos ou de recurso especial, assim entendendo que esta matéria encontra-se superada no presente caso.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial quanto à primeira matéria.

De acordo com o exposto no voto condutor do julgado, adotando-se o racional do decidido pelo egrégio STJ no ERESP nº 1.517.492/PR, perde qualquer relevância a análise quanto ao atendimento dos requisitos exigidos pela Lei nº 12.973/2014 com as alterações promovidas pela LC nº 160/2017, já que para aquela corte de justiça não há como caracterizar como renda ou lucro os incentivos decorrentes do crédito presumido do ICMS.

Por estas razões, há de se prover o recurso voluntário, cancelando-se a exigência fiscal.

Em função do provimento integral do recurso voluntário e o cancelamento da exigência fiscal, deixo de analisar as demais questões suscitadas no recurso voluntário.

#### **4 – CONCLUSÕES**

Por todo o exposto e pelo mais que dos autos consta, voto por conhecer do recurso voluntário, afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, cancelando-se a autuação fiscal.

*Assinado Digitalmente*

**Maurício Novaes Ferreira**