



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.721102/2023-60
ACÓRDÃO	1402-007.408 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRANSPORTES RODOVIÁRIOS VALE DO PIQUIRI LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2020

EXCLUSÃO DO LUCRO REAL E DO LUCRO LÍQUIDO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. FATOR REDUTOR DO IRPJ E CSLL. INEXIGÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DE CONCESSÃO DO BENEFÍCIO COMO ESTÍMULO À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTOS ECONÔMICOS. TESE FIRMADA EM SEDE DE REPETITIVOS PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NO TEMA 1182.

As subvenções decorrentes de benefícios fiscais de ICMS podem ser excluídas da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), independentemente da demonstração pela contribuinte da concessão do benefício como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, conforme decisão do STJ no julgamento do Tema 1182, em sede de repetitivos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer e dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o retorno à DRJ a fim de ser analisada matéria alegada pela contribuinte e não apreciada em 1ª Instância, no caso, exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, objeto do Tema nº 1182, do STJ.

(documento assinado digitalmente)
Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alessandro Bruno Macedo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento do recurso administrativo na primeira instância administrativa, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ:

Em continuidade à ação fiscal iniciada em 14/06/2023 junto ao contribuinte acima qualificado (referido neste documento simplesmente como "Vale do Piquiri" ou "contribuinte"), relativo ao IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica e seu reflexo de CSLL - do período de janeiro a dezembro de 2020, foram constatadas irregularidades tributárias de exclusões indevidas de supostas subvenções para investimentos, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, decorrentes de benefícios fiscais de não-incidência e isenção de ICMS.

A ciência do Termo de Início de Fiscalização ao contribuinte, bem como de todas as intimações ocorreu através do DTE (Domicílio Tributário Eletrônico) e via dossiê de atendimento nº 10906.278883/2023-16. As respostas as intimações, bem como a entrega dos documentos, por parte do contribuinte, ocorreram através do dossiê de atendimento citado.

EXCLUSÕES INDEVIDAS

Foi constatada a exclusão na linha 106: (-) Doações e subvenções para investimentos da Parte A do Lalur/Lacs do ano-calendário de 2020 (fls. 887 a 888), com valor de R\$ 69.952.456,13. Através do Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fls. 88 a 89), intimamos a empresa a nos esclarecer a origem desta exclusão, informar o ato normativo estadual que concedeu o benefício fiscal, bem como se houve algum contrato celebrado com o poder concedente do benefício fiscal. Em resposta à intimação (fls. 96 a 99) apresentou os seguintes documentos e informações.

Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 02 (fls. 873 a 874), o contribuinte apresentou uma planilha detalhada (fl. 882) sobre os valores excluídos a título de subvenção para investimento. A coluna D desta planilha contém a base legal do Estado que concedeu a isenção fiscal. Também em uma análise por amostragem, dos conhecimentos de transporte emitidos pela empresa (matriz e filial) (fls. 901 a 990), a fiscalização verificou que há no conhecimento de transporte o campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES DE INTERESSE 2 DO

CONTRIBUINTE" que contém informações sobre a base legal do Estado que concedeu o benefício fiscal.

Em análise das normas estaduais citadas, a fiscalização constatou que os benefícios fiscais utilizados pelo contribuinte para justificar a exclusão de subvenções para investimento na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL decorrem de não-incidência e isenção de ICMS sobre serviços de transportes rodoviários de cargas, que foram concedidos pelos Estados de forma geral e irrestrita.

No caso em tela, aduz a fiscalização, os benefícios fiscais que o contribuinte excluiu da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL decorrem de não-incidência ou isenção de ICMS. Para contornar isto, o contribuinte criou fatos contábeis fictícios para justificar a suposta receitas de subvenção para investimento e com isso excluí-las da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, criando as contas 3.01.01.10.006 - (-) ICMS - SUBVENCIONADO e 3.01.01.10.007 A fiscalização assevera ser um truque contábil, o contribuinte inventara uma conta de resultado de receita de subvenção para investimento (3.01.01.10.007 - (+) CREDITO ICMS - SUBVENCOES PARA INVESTIMENTOS) e tendo como contraparte uma conta de resultado de despesa de ICMS (3.01.01.10.006 - (-) ICMS - SUBVENCIONADO), que acabam se anulando, não afetando o lucro líquido da empresa. Porém em um truque fiscal o contribuinte exclui esta receita fictícia de subvenção para investimento na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, que numa situação real nunca transitaria pelo resultado da empresa, pois a empresa nunca recebeu uma receita de subvenção decorrente de não-incidência ou isenção de ICMS.

A fiscalização afirma que para a fruição do benefício fiscal, é necessário que a vantagem econômica relacionada à desoneração do ICMS esteja computada no lucro líquido apurado pela empresa, pois, do contrário, tal desoneração extrapola o próprio comando normativo previsto no caput do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

A fiscalização adiciona a premissa de que só pode ser considerado subvenção para investimento o benefício fiscal concedido com a exigência de investimento de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e o registro em reserva de lucros A fiscalização complementa que os benefícios fiscais obtidos pelo contribuinte através da não-incidência ou isenção, que foram concedidos de forma geral e irrestrita, são desvinculados da necessidade ou obrigação de implantação de empreendimentos ou expansão de negócios.

A fiscalização pontua que o contribuinte informou que possui uma ação judicial em Mandado de Segurança perante a 2ª Vara Federal de Cascavel em que questiona a incidência de IRPJ e CSLL sobre os incentivos fiscais de ICMS.

Na decisão constante na Sentença do Mandado de Segurança nº 500085694.2019.4.04.7005/PR da 2ª Vara Federal de Cascavel (fls. 991 a 1002),

foi concedido à empresa o direito de não sofrer a incidência do IRPJ e CSLL sobre os benefícios fiscais de ICMS listados no § 4º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 190/2017.

A fiscalização informa que na decisão da Apelação Necessária o Tribunal Regional Federal da 4ª Região -TRF4 (fls. 1003 a 1004) alterou radicalmente a sentença de primeiro grau, pois o Tribunal Regional Federal da 4ª Região - TRF4 considerou também que não cabe excluir da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL os benefícios fiscais decorrentes de não-incidência e isenção de ICMS.

3 Então, conclui a fiscalização, o valor total a ser glosado da exclusão efetuada pelo contribuinte a título de subvenções para investimento constante na linha 106: (-) Doações e subvenções para investimentos do Lalur/Lacs na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2020 (fls. 887 a 888) foi de R\$ 69.952.456,13, valor idêntico ao que consta na conta de suposta de receita de subvenção para investimento 3.01.01.10.007 - (+) CREDITO ICMS - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS (fls. 891 a 892). Este valor foi objeto de lançamento através de autos de infração de IRPJ e CSLL.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ E CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA - MULTA ISOLADA DE 50%

A fiscalização adicionou os valores das infrações apuradas mensalmente na Base de Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa que consta no Registro N620 (Apuração do IRPJ Mensal Por Estimativa), da ECF do ano-calendário de 2020 (fls. 1031 A 1052), com isso obteve o valor do IR mensal por estimativa apurado. Foi calculado a diferença do IR a pagar entre o que o contribuinte declarou na ECF com o que foi apurado pela fiscalização, e nos meses em que foram constatadas diferenças positivas, foi aplicado a multa isolada de 50% (cinquenta por cento) prevista no artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/1996. No demonstrativo "IRPJ Estimativa" consta o cálculo dos valores mensais da multa isolada apurada pela fiscalização.

A fiscalização utilizou o mesmo procedimento acima para o Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa.

IMPUGNAÇÃO A INSUBSISTÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO FORMALIZADO

A descabida exigência de IRPJ e CSLL: Caracterização da isenção de ICMS como subvenção para investimento e os reflexos sobre a apuração dos aludidos tributos A impugnante entende que se vê do caso ora em apreço é a criação, ainda que implícita, pelo Sr. Auditor, de requisitos não previstos na legislação que rege o tema, somada a uma análise equivocada dos registros contábeis que lhe foram disponibilizados.

Evolução legislativa acerca do tema e a postura da SRFB A impugnante afirma que a Receita Federal tem historicamente se posicionado no sentido de só considerar subvenção para investimento o incentivo fiscal concedido pelo Estado

membro (através de renúncia de parte do ICMS a ele devido) quando este for destinado à determinada pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la e, concomitantemente, quando dela se exija, como contraprestação, a aplicação do respectivo valor em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos específicos.

A impugnante cita que a Solução de Consulta Cosit nº 11. de 4 de março de 2020, a SRFB inicialmente considerou que a alteração de paradigma legislativo autorizaria o 4 contribuinte a deduzir da base de incidência do IRPJ e CSLL qualquer espécie de benefícios fiscal de ICMS, ante sua caracterização como subvenção para investimento e independentemente de qualquer outro requisito ou condição a ser eventualmente atendido e/ou comprovado.

Entretanto, aduz a impugnante, sem qualquer justificativa plausível a SRFB reinterpretou o tema por meio da edição da Solução de Consulta Cosit nº 145, de 15 de dezembro de 2020, contrariando sua orientação anterior ao inserir condições não existentes na nova legislação para considerar os benefícios fiscais de ICMS como sendo passíveis de configurar subvenção para investimento.

A possibilidade de dedução dos benefícios de ICMS sobre a base de incidência do IRPJ e CSLL: Caracterização da isenção como subvenção para investimento e os requisitos a serem observados A impugnante afirma que, o art. 30, caput e seu respectivo §4º, da Lei nº 12.973/2014 (com redação dada pela LC nº 160/2017) equiparam todas as espécies de benefícios fiscais de ICMS a subvenções para investimento e autorizam, em razão disso, que os mesmos sejam deduzidos da base de incidência do IRPJ e CSLL, vedada a exigência de quaisquer requisitos ou condições não expressamente previstos por aquele próprio dispositivo legal.

A impugnante entende que na verdade é que os requisitos estipulados pela Lei foram observados e que, ao contrário do que concluiu o Sr. Auditor, o escopo da norma é evitar que o efeito econômico representado pela renúncia do tributo estadual seja alcançado pelas exações federais.

A impugnante adiciona que analisando-se o referido CPC 07, verifica-se em seus itens 38D e 38E que as orientações para a contabilização das subvenções representadas por isenção ou redução de impostos foram corretamente seguidas pela ora Impugnante.

Logo, conclui a impugnante, a fruição de tal benefício nos moldes em que realizado pela ora Impugnante independe de qualquer comprovação adicional, bastando ao contribuinte - assim como fez a ora Impugnante - que promova a escrituração em reserva de lucros e o destine ao aumento de capital ou à absorção/redução de prejuízos.

A impugnante ressalta que o Judiciário também se pronunciou recentemente acerca do assunto versado nos autos, mediante julgamento do Tema 1.182 da sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1.945.110/RS).

Em acréscimo e apenas a título de esclarecimento, ainda é conveniente destacar que a comparação entre isenção e crédito presumido realizada pelo Sr. Auditor, ainda que possua certo cunho didático, deve ser totalmente desprezada.

A impugnante entende que vale acrescentar ainda que em 2017, no julgamento do EREsp 1.517.492/PR, o STJ firmou entendimento no sentido de que o crédito presumido de ICMS não representa uma receita passível de compor a base de apuração dos tributos federais. A impugnante afirma que, por fim, a falta de uma pesquisa mais profunda e atualizada impediu que o Sr. Auditor mencionasse que a Impugnante possui decisão judicial que lhe é favorável, prevendo a possibilidade de dedução da isenção de ICMS sobre a base de incidência do IRPJ e CSLL.

A impugnante reafirma que apesar de o processo ajuizado sobre o tema (Mandado de Segurança n- 5000856-94.2019.4.04.7005) efetivamente encontrar-se suspenso perante o E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a decisão daquela Corte, citada pelo Sr. Auditor, já foi cassada pelo Superior Tribunal de Justiça que, ao acolher recurso interposto pela ora Impugnante naqueles autos, reconheceu a existência do direito ora discutido.

Com efeito, finaliza a impugnante, a constituição do crédito tributário de IRPJ e CSLL é insubsistente, não tendo se praticado qualquer infração capaz de justificar a autuação.

O descabimento da multa exigida isoladamente. A impugnante entende que a suposta diferença de imposto apurada pela Autoridade Fiscal já está sendo exigida por auto de infração que veicula também a multa por lançamento "ex officio", não sendo, por isso, cabível a imposição cumulativa da multa isolada em virtude dos mesmos fatos.

Em sessão de 14 de agosto de 2024 (e-fls.1247) a DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade do contribuinte, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2020

CONCOMITÂNCIA

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO. CONCOMITÂNCIA.

À autoridade administrativa não é dada opção de não aplicar as leis vigentes. Ademais, as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Ciente da decisão de primeira instância, o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário, no qual expõe os fundamentos de fato e de direito que serão desenvolvidos no voto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rafael Zedral - Relator

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário. Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

DO MÉRITO

A recorrente foi autuada sob a alegação de ter efetuado, indevidamente, exclusões da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao registrar, na Parte A do Lalur/Lacs do ano-calendário de 2020, o montante de R\$ 69.952.456,13 na linha 106, “(-) Doações e subvenções para investimentos”.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) aponta que, em documentos fiscais emitidos em diversas unidades da federação, a contribuinte fez referência a legislações locais que instituem benefícios de isenção ou não incidência de ICMS. A partir disso, a fiscalização sustentou que tais benefícios não configuram “subvenção para investimento” apta a ser excluída da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois não gerariam receita a ser afastada. Argumenta, ainda, que uma operação isenta resulta apenas em uma receita menor, e não em receita passível de exclusão.

O TVF também registra que a matéria é objeto do Mandado de Segurança nº 5000856-94.2019.4.04.7005/PR, impetrado pela recorrente, cujo trâmite estava, à época da autuação, sobrestado em razão do Tema 1.182 do STJ, já julgado, mas pendente de embargos de declaração.

No julgamento de primeira instância, a DRJ deixou de conhecer da impugnação no ponto relativo à exclusão dos incentivos fiscais de ICMS, sob o fundamento de que a matéria já se encontrava submetida ao Poder Judiciário, aplicando a Súmula CARF nº 1. Limitou-se, assim, a examinar a incidência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, a qual manteve.

Em Recurso Voluntário, a contribuinte alega nulidade da decisão, por suposta negativa de prestação jurisdicional administrativa, argumentando que não haveria identidade entre o objeto do Mandado de Segurança e o da autuação, de modo que não seria cabível a aplicação da Súmula CARF nº 1.

O Tema Repetitivo nº 1.182 do STJ (REsp 1.945.110/RS e REsp 1.987.158/SC) pacificou a tese de que a exclusão de benefícios fiscais relacionados ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não exige comprovação de que foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Esse entendimento supera a orientação anterior que restringia a caracterização de tais benefícios como subvenções para investimento.

Contudo, verifica-se que o auto de infração se fundamenta também em outras razões além dessa comprovação, sendo necessário o reexame da matéria em sua integralidade.

DISPOSITIVO

Voto pelo retorno dos autos à DRJ de origem, para que profira novo julgamento da impugnação, apreciando as demais matérias que motivaram a autuação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral – relator.