



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.730612/2016-22
ACÓRDÃO	1202-002.327 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NAZARIA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACEUTICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

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 maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro José André Wanderley Dantas de Oliveira que votou por negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira – redator ad hoc

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Nos termos do inciso III, do art. 58, do RICARF, o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, designou-me redator ad hoc para formalizar o presente acórdão, dado que o relator original Fellipe Honório Rodrigues da Costa não mais integra o CARF.

Como redator ad hoc apenas para formalizar o acórdão, utilizei as minutas de ementa, relatório e voto inseridos pelo relator original no e-processo, e aqui reproduzidas.

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº Acórdão 02-73.919 - 10ª Turma da DRJ/BHE, 11 de julho de 2017, que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo, que será complementado com os fatos que se sucederam:

Lançamentos Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os Autos de Infração de fls. 2 a 21, para exigência de crédito tributário no montante de R\$ 10.406.716,66,

	Tributo	Juros	Multa	Multa Isolada	Total
IRPJ	3.425.793,88	1.484.739,06	2.569.345,41	172.119,19	7.651.997,54
CSLL	1.233.285,80	534.506,06	924.964,35	61.962,91	2.754.719,12
					10.406.716,66

As infrações apuradas no curso do procedimento fiscal foram descritas a fls. 3 a 6 e 14 a 17 dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, dos quais se reproduzem os seguintes excertos:

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS (SUBVENÇÕES CORRENTES RELATIVAS AO ICMS)

Tendo em vista que na sua escrituração contábil do ano-calendário de 2012 (ECD/2012) foram verificados diversos lançamentos a débito da conta contábil 21100300001 ICMS NORMAL A RECOLHER e a crédito da conta 31100300009 RECEITA INCENTIVO FISCAIS, cujos históricos se assentam na expressão VR REF CREDITO PRESUMIDO ICMS (os referidos lançamentos são os que constam do Demonstrativo 1, anexo e parte integrante do presente Auto de Infração); a empresa foi intimada, mediante o Termo de Intimação Fiscal N° 01/2015 (TIF 01/2015), a esclarecer a razão pela qual o seu montante, correspondente a R\$ 13.703.175,58, foi excluído para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL; e a apresentar a documentação que fundamentou aqueles lançamentos e legitimou as suprarreferidas exclusões.

Em sua resposta a empresa afirma que o montante constante na conta 31100300009 RECEITA INCENTIVO FISCAIS decorre de incentivo fiscal concedido pelo Governo do Estado da Paraíba em face da filial da intimada estabelecida no Estado ora aludido, conforme pode ser depreendido da leitura do Termo de Acordo que segue em anexo (doc.01).

(...)a empresa afirma que o valor sob exame foi excluído em razão de tratar-se de subvenção para investimento concedida pelo Estado da Paraíba, nos termos do Art. 443 do RIR/99.

Por seu turno, o exame do Termo de Acordo N°2008.000154, que tem por base o Decreto n° 23.210, de 29 de julho de 2002, revela que, na verdade, o benefício fiscal conferido à empresa consiste num regime especial de tributação fixado para um estabelecimento seu (CNPJ 07.224.991/0009-12, CCICMS 16.158.287 7), mediante a concessão de crédito presumido do ICMS (cláusula primeira).

Para usufruir o benefício acima a empresa obrigou-se:

- 1) a cumprir as disposições da legislação tributária do Estado da Paraíba não excepcionadas no Termo (cláusula décima quinta);
- 2) emitir e escriturar documentos fiscais através de processamento eletrônico de dados (cláusula décima sexta, item I);
- 3) apresentar, através da GIM, informações da movimentação fiscal de entradas e saídas de mercadorias, em meio eletrônico (cláusula décima sexta, item II);
- 4) manter, em caráter permanente, no mínimo 10 (dez) empregos diretos (cláusula décima sexta, item III); e

5) manter-se estabelecida em local compatível, inclusive com espaço físico apropriado para estocagem de mercadorias (cláusula décima sexta, item

IV). Observa-se que as quatro últimas obrigações acima são as que constam dos incisos II, V e VI, do Art. 3º, do Decreto nº 23.210, de 29 de julho de 2002.

De todo acima exposto, forçoso concluir que o ganho financeiro decorrente do benefício fiscal auferido pela fiscalizada destina-se a compor o capital de giro da empresa, uma vez que não há a obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos auferidos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação, à ampliação ou à expansão do empreendimento econômico, o que implica sua não caracterização como subvenção para investimento devendo.

Tais valores, portanto, não podem ser excluídos para fins de determinação do lucro real e a da base de cálculo da CSLL, nos termos dos artigos 247, 248, 249, 250, 251, 262, 275, 276, 277, 278, 279, 280 e 392, do Decreto 3.000/99 (RIR/99), bem como o exposto no Parecer Normativo CST Nº 112, de 29/12/1978 e na Solução de Consulta Nº 336 Cosit, de 12/12/2014, razão pela qual se procede ao presente lançamento de ofício.

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Multas Isoladas de 50% (cinquenta por cento) decorrentes do não recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL pelo sujeito passivo com base em balanços ou balancetes de suspensão ou redução, conforme opção declarada na DIPJ/2013, calculadas após a apropriação dos ajustes de ofício, decorrentes da infração fiscal apurada cujos valores, adicionados em seus respectivos períodos de apuração, geraram o cálculo das Multas Isoladas decorrentes da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL, conforme detalhado nos Demonstrativos 2 a 5, anexos e parte integrante do presente auto de infração.

As apurações mensais são embasadas na DIPJ/2013, no LALUR/2012, no LACS/2012, nas DCTF apresentadas e nos registros contábeis do sujeito passivo, que exprimem o cálculo mensal das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Outrossim, deve-se ressaltar que os ajustes de ofício, cujos valores foram adicionados aos seus balanços ou balancetes de suspensão para efeito do cálculo das Multas Isoladas objeto do presente lançamento de ofício, decorrem das subvenções correntes recebidas, indevidamente excluídas, conforme registros contábeis da fiscalizada e documentação apresentada ao longo da presente auditoria.

Ante os fatos relatados, é de se considerar como infringidas as determinações constantes nos artigos 222 e 843 do RIR/1999, combinado com os artigos 28 e

44 da Lei nº 9.430/1966 e alterações produzidas pela Lei nº 11.488/2007 e pela Lei nº 12.715/2012 e exigidas as Multas Isoladas de 50% (cinquenta por cento), cujos montantes encontra-se apurados nos Demonstrativos 2 a 5, anexos ao presente Termo.

A fls. 22 a 35, foram acostados ao processo Autos de Infração relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, sem apuração de crédito tributário, em virtude da dedução de créditos contabilizados segundo a sistemática da não cumulatividade.

Impugnação

Ciente do lançamento em 23 de dezembro de 2016 (fls. 622 e 623), a interessada apresentou, em 20 de janeiro de 2017, impugnação a fls. 628 a 685, estando as razões de defesa sintetizadas a seguir.

Após elencar as infrações consignadas nos Autos de Infração, afirma a impugnante que:

A fiscalização com base nos fatos descritos acima lavrou o Auto de Infração em relação a Multa Isolada pela não apresentação de Arquivos Magnéticos, assim discriminados (...)

Conta que:

o Estado da Paraíba instituiu o Regime Especial de Tributação do ICMS, através do Decreto nº 23.210/2002, que estipula diretrizes a fim de que empreendimento goze de benefícios fiscais, o atendimento de diversas condições (vide cópia em anexo). O contribuinte teve seu deferimento de ingresso ao regime especial através do Termo de Acordo n. 2008.000154, vide documentação já anexada aos autos.

Referido Termo de Acordo concedeu ao contribuinte, dentre outros, o benefício fiscal através do qual recebe um crédito presumido de ICMS no momento em que promove a saída das mercadorias de seu estabelecimento, para comercialização, de modo a resultar em uma tributação equivalente a 10% (dez por cento) do valor da operação própria em relação as saídas internas e 8% (oito por cento) em relação as saídas interestaduais

Em seguida, reproduz as condições estabelecidas pelo artigo 3º do Decreto nº 23.210/2002, do Governo da Paraíba, para usufruto do benefício:

Art. 3º O Termo de Acordo condicionará o contribuinte a:

I - efetuar, mensalmente, independente da existência de saldo credor, recolhimento de ICMS nunca inferior a 3% (três por cento) do valor das saídas internas e, nas operações interestaduais, em percentual a ser estabelecido de forma a garantir a competitividade das empresas deste Estado, mediante a

concessão de benefícios de porte similar aos oferecidos por outras unidades da Federação.

II - estabelecer meta de faturamento médio mensal superior a R\$ 150.000,00 (cento e cinqüenta mil reais), no caso de empresas atacadistas devidamente cadastradas e em operação comercial neste Estado há mais de 12 (doze) meses, e gerar, no mínimo, 10 (dez) empregos diretos;

III - estabelecer meta de faturamento médio mensal superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), no caso de empresas atacadistas devidamente cadastradas e em operação comercial neste Estado há menos de 12 (doze) meses, e gerar, no mínimo, 30 (trinta) empregos diretos;

IV - estabelecer meta de faturamento médio mensal superior a R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais), no caso de centrais de distribuição de estabelecimento industrial ou distribuidor exclusivo, devidamente cadastradas e em operação comercial neste Estado há menos de 12 (doze) meses, e gerar, no mínimo, 30 (trinta) empregos diretos;

V - manter sistema eletrônico de processamento de dados para emissão de documentos e escrituração de livros fiscais e apresentar, mensalmente, à Secretaria das Finanças informações completas e detalhadas da movimentação fiscal de entradas e saídas de mercadorias, na forma estabelecida no Anexo 06 — Manual de Orientação/Processamento de Dados, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997;

VI - estabelecer-se em local compatível com a atividade desempenhada e que disponha de espaço físico apropriado para a estocagem de mercadorias.

Sustenta que o valor recebido como subvenção objetiva auxiliar o desenvolvimento de seu estabelecimento comercial e fortalecimento do comércio da região, pelo que não se qualificaria como remuneração de atividade econômica nem como acréscimo patrimonial, concluindo que:

A natureza jurídica do valor recebido não pode ser outra, portanto, senão a de uma clara e autêntica subvenção para investimento, um valor recebido através de incentivos para auxiliar o parceiro na execução de um projeto específico de interesse público.

E subvenção para investimento, por consequência, é pura e simplesmente transferência de capital para execução de projeto específico. Nada mais claro.

Ressalta que o intuito da subvenção para investimento é de aperfeiçoar sua logística, entrega, distribuição, ou seja, melhorar e aperfeiçoar sua atividade empresarial.

Transcreve os artigos 392, I, e 443, I, do RIR/99 e as conclusões do Parecer Normativo CST nº 112/78, que entende descabidas.

Apresenta a alteração trazida pela Lei nº 11.638/07, determinando o trânsito das subvenções pela conta de resultados e sua inclusão em reserva específica para incentivos fiscais, assinalando que:

Não é difícil notar, nesses termos, que o tratamento contábil das subvenções para investimento era – e ainda é – rígido, sob pena de incidência do IRPJ e da CSLL. Noutro vernáculo, as cifras subvencionadas, para que não sejam exacionadas, devem ser mantidas em reservas de capitais ou de lucros, conforme o período de apropriação, e só podem ser utilizadas nos estritos lindes da lei.

Aduz haver um paradoxo na exigência do autor do feito de que a aplicação dos recursos da subvenção “deveria se dar, particularmente, mediante incremento do ativo não circulante da companhia”, destacando que:

As subvenções para investimento, para serem desta forma caracterizadas, não poderiam ter destinação diversa daquela prescrita pelas normas comerciais e fiscais regentes. Nenhum destes escopos predefinidos autorizava, porém, que as reservas de capitais (até 2007) ou as reservas de incentivos fiscais (a partir de 2008) pudessem ser aplicadas na aquisição de bens componentes do ativo não circulante!

Evidentemente, acaso se admitisse correção ao Parecer Normativo CST nº 112/78, estar-se-ia esvaziando o estatuído pelo artigo 443 do Decreto nº 3.000/1999. Afinal, só corresponderiam à subvenção para investimento os montantes que, contabilmente, fossem aportados para incremento de ativo não circulante — fato que, automaticamente, impediria a não tributação destas cifras.

Observado o tratamento contábil estabelecido às subvenções para investimento, não há como se assegurar, na prática, que os valores atinentes a estes benefícios — no caso, créditos presumidos de ICMS — fossem diretamente destinados a projetos de implantação ou de expansão de empreendimentos econômicos. Não se pode "carimbar o dinheiro". Só teríamos certeza de que as cifras subvencionadas se destinariam a investimento reto e efetivo em ativo não circulante acaso tal transporte constasse da contabilidade — cenário este em que, paradoxalmente, alegrar-se-ia desvio de destinação e se pugnaria pela tributação dos valores pelo IRPJ e pela CSLL .

Sustenta que a realização do investimento, embora denote a essência da subvenção em trato, não significa, de forma alguma, ter de se empregar as cifras oriundas do incentivo, direta e imediatamente, no projeto desenvolvimentista objetivado e ainda que:

A título ilustrativo, não desfigura a subvenção para investimento o fato de o subvencionado realizar investimento com recursos próprios, instaurando ou ampliando empreendimento econômico na região ou no setor incentivado,

fruindo a benesse concedida em momento ulterior — inclusive empregando tais resultados, por exemplo, em distribuição de dividendos, nos termos do indigitado artigo 199 da Lei nº 6.404/76.

Cronologicamente insustentável seria defender que o contribuinte primeiro recebesse a subvenção, para, a partir daí, implantar novo empreendimento econômico na região abrangida. Alegar tal despautério representaria afirmar que benefícios fiscais de ICMS jamais poderiam consubstanciar subvenções para investimento passíveis de fruição por sujeitos passivos prestes a se instalar na região incentivada.

O gozo da benesse, obviamente, concretizar-se-ia em momento posterior ao do investimento inaugural — o que importaria reconhecer que a implantação do empreendimento econômico tivesse sido feita à custa de cifras previamente auferidas.

A partir de tais argumentos, crê que:

o único critério servível para a qualificação da subvenção para investimento, em cotejamento com a subvenção de custeio, seja o intuito da autoridade subvencionadora, apreensível a partir da leitura do ato normativo concessor ou da própria natureza do incentivo.

Acrescenta que outra razão não há para a renúncia fiscal, senão a atração de investimentos para o Estado.

Considera também que a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os incentivos de ICMS consubstanciaria ilegítima “inferência da União nos assuntos estaduais”, com a apropriação parcial do resultado financeiro da renúncia fiscal engendrada pelos Estados, o que só se poderia anuir na específica situação da subvenção de custeio.

Questiona se eventual declaração de inconstitucionalidade do benefício estadual levaria a União a devolver os indébitos de IRPJ e de CSLL.

Destaca o aumento de seu ativo em mais de R\$ 54.000.000,00 na comparação entre 2011 e 2012, em montante superior ao subvencionado de R\$ 13.080.000,00.

Contesta a tributação das subvenções pelo PIS e pela Cofins, sejam de investimento ou de custeio, em respeito ao conceito de receita previsto na legislação, sob o fundamento de que o Supremo Tribunal Federal já declarou a inconstitucionalidade do §1º, do art. 3º da Lei n. 9.718/98, expressamente revogado pela Lei nº 11.941/2009. Aduz ainda que a autuação não se sustenta mesmo com a edição das Leis nº 10.833 e 10.637, porque a subvenção não integra o conceito de renda. Ataca o entendimento de que, por não ter a lei excluído expressamente as subvenções da receita bruta, seu valor deveria compor a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Argumenta que a intenção de atração de investimentos e implantação/expansão de empreendimentos econômicos através de benefícios fiscais unilaterais de ICMS

é fato notório que sequer necessitaria de prova neste processo, por força do art. 334, I do Código de Processo Civil e, subsidiariamente, ainda que não se reconheça a natureza de subvenção para investimentos, há que se convir que se trata de uma mera redução de custos da empresa na sua atividade, devolvendo parte do ICMS que deveria pagar na forma de crédito presumido, o que de resto afasta a incidência das contribuições.

Menciona o artigo 38, § 2º, do Decreto-Lei 1.598/77, para dizer que suas disposições se referem ao Lucro Real e não ao PIS ou à Cofins, regidos pelo artigo 21 da Lei 11.941/09.

Defende a impossibilidade de concomitância da multa isolada e da multa de ofício sobre a mesma base de cálculo, por considerar que o não recolhimento da estimativa é etapa preparatória do recolhimento do tributo ao final do período, bem jurídico mais importante, que deve ser prestigiado. E considera o “excesso punitivo” autêntico confisco, repellido pela Constituição Federal.

Por fim, ataca a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, pois só haveria previsão de incidência de juros sobre multas isoladas, nos termos do artigo 43 da Lei nº 9.430/97.

Ao longo de sua peça de defesa, a impugnante colaciona diversas decisões administrativas com o objetivo de corroborar suas teses.

A 10ª Turma da DRJ/BHE julgou improcedente a impugnação, ratificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO.

A inexistência, na lei concessiva do benefício fiscal, de elementos que permitem garantir que os recursos foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, impede a qualificação do incentivo como subvenção para investimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012

APURAÇÃO DA CSLL.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2012

APURAÇÃO DA COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

A base de cálculo da Cofins corresponde ao faturamento mensal, entendido como sendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012

APURAÇÃO DO PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

A base de cálculo da contribuição para o PIS corresponde ao faturamento mensal, entendido como sendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário pugnando pelo provimento do recurso nos mesmos termos aventados na Manifestação de Inconformidade trazendo a fundamentação jurídica no tópico do direito, explicando os efeitos da Instrução Normativa da RFB nº 1300/2012, apresentou o tópico da denúncia espontânea e requereu que fosse dado provimento ao recurso voluntário para o fim de homologar integralmente os valores quitados de IRRF competência de 2010.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, 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

No que diz respeito ao mérito, o propósito recursal trata da análise da Autos de Infração de fls. 2 a 21, para exigência de crédito tributário no montante de R\$ 10.406.716,66.

Segundo o relatório as infrações apuradas no curso do procedimento fiscal foram descritas a fls. 3 a 6 e 14 a 17 dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, em razão de exclusões tidas como indevidas decorrentes de subvenções correntes relativas ao ICMS no ano calendário de 2012.

Destaca-se ainda, que constou dos autos que a escrituração contábil do recorrente no ano-calendário de 2012 (ECD/2012) foram verificados diversos lançamentos a débito da conta contábil 21100300001 ICMS NORMAL A RECOLHER e a crédito da conta 31100300009 RECEITA INCENTIVO FISCAIS, cujos históricos se assentam na expressão VR REF CREDITO PRESUMIDO ICMS (os referidos lançamentos são os que constam do Demonstrativo 1, anexo e parte integrante do presente Auto de Infração); a empresa foi intimada, mediante o Termo de Intimação Fiscal N° 01/2015 (TIF 01/2015), a esclarecer a razão pela qual o seu montante, correspondente a R\$ 13.703.175,58, foi excluído para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL; e a apresentar a documentação que fundamentou aqueles lançamentos e legitimou exclusões.

A empresa afirma que o valor sob exame foi excluído em razão de tratar-se de subvenção para investimento concedida pelo Estado da Paraíba, nos termos do Art. 443 do RIR/99.

No entanto, a autoridade fiscal afirmou que ao examinar o Termo de Acordo N°2008.000154, que tem por base o Decreto n° 23.210, de 29 de julho de 2002, este revelou que, na verdade, o benefício fiscal conferido à empresa consiste num regime especial de tributação fixado para um estabelecimento seu (CNPJ 07.224.991/0009-12, CCICMS 16.158.287 7), **mediante a concessão de crédito presumido do ICMS (cláusula primeira).**

Nesse contexto, conforme mencionado a autuação se resumiu a:

- 1) EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS (SUBVENÇÕES CORRENTES RELATIVAS AO ICMS);
- 2) INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS;
- 3) MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Em Recurso Voluntário, o contribuinte defendeu, em apertada síntese, que o Fisco federal teria entendido que os rendimentos atrelados ao aproveitamento dessa benesse fiscal representariam espécie de subvenção corrente para custeio ou operação, passíveis de serem acrescidos ao lucro operacional – e, por conseguinte ao lucro líquido –, para cômputo e cobrança do IRPJ e da CSLL.

Sustentou a recorrente que o órgão fazendário em virtude do fato da recorrente não ter demonstrado que os créditos fruídos por ela foram integralmente convertidos em investimento, mediante incremento do ativo não circulante da companhia – o que, na equivocada visão lançadora, corresponderia à forma única de demonstração da imissão do incentivo em prol do Estado concedente. O regime fiscal das relacionadas subvenções de custeio guarda esteio no artigo 392, inciso I, do Decreto nº 3.000/99.

O relatório fiscal ao enfrentar a matéria concluiu que o óbice a exclusão pretendida

Valores de subvenções correntes recebidos sob a forma de crédito presumido do ICMS concedido a estabelecimento do contribuinte pelo Estado da Paraíba, cujo montante foi excluído na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

(...) a empresa foi intimada, mediante o Termo de Intimação Fiscal Nº 01/2015 (TIF 01/2015), a esclarecer a razão pela qual o seu montante, correspondente a R\$ 13.703.175,58, foi excluído para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL; e a apresentar a documentação que fundamentou aqueles lançamentos e legitimou as suprarreferidas exclusões.

(...)Em sua resposta a empresa afirma que o montante constante na conta 31100300009 RECEITA INCENTIVO FISCAIS decorre de incentivo fiscal concedido pelo Governo do Estado da Paraíba em face da filial da intimada estabelecida no Estado ora aludido, conforme pode ser depreendido da leitura do Termo de Acordo que segue em anexo (doc.01).

(...)Em sua resposta, além de apresentar os demonstrativos de cálculo, a empresa afirma que o valor sob exame foi excluído em razão de tratar-se de subvenção para investimento concedida pelo Estado da Paraíba, nos termos do Art. 443 do RIR/99.

(...)De todo acima exposto, forçoso concluir que o ganho financeiro decorrente do benefício fiscal auferido pela fiscalizada destina-se a compor o capital de giro da empresa, uma vez que não há a obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos auferidos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação, à ampliação ou à expansão do empreendimento econômico, o que implica sua não caracterização como subvenção para investimento devendo tais valores, portanto, não podem ser excluídos para fins de determinação do lucro real e a da base de cálculo da CSLL, nos termos dos artigos 247, 248, 249, 250, 251, 262, 275, 276, 277, 278, 279, 280 e 392, do Decreto 3.000/99 (RIR/99), bem como o exposto no Parecer Normativo CST Nº 112, de 29/12/1978 e na Solução

de Consulta Nº 336 Cosit, de 12/12/2014, razão pela qual se procede ao presente lançamento de ofício.

Assim, resta a esta Turma de Julgamento avaliar a (im)possibilidade de dedução das subvenções tidas como genéricas para investimento outorgado/presumido e base de cálculo reduzida relacionadas especificamente à necessidade de comprovação de que essas subvenções teriam sido concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, conforme artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

Convém esclarecer que o recorrente teve seu deferimento de ingresso ao regime especial através do Termo de Acordo n. 2008.000154 (e-fls. 480/489) que lhe concedeu, o benefício fiscal de crédito presumido de ICMS no momento em que promove a saída das mercadorias de seu estabelecimento, para comercialização, de modo a resultar em uma tributação equivalente a 10% (dez por cento) do valor da operação própria em relação as saídas internas e 8% (oito por cento) em relação as saídas interestaduais.

O crédito presumido de ICMS no contexto da subvenção de investimento foi apreciado mais recentemente por esta turma de julgamento pelo Acórdão 1202-001.503, em 10 de dezembro de 2024 de relatoria do I. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto e o Acórdão 1202-001.510, em 12 de dezembro de 2024 de relatoria do I. Conselheiro Mauricio Novaes Ferreira.

Vale salientar que, seguindo o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em ambos os Acórdãos supramencionados foram proferidas decisões favoráveis ao contribuinte quanto a tese principal para considerar 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.

Nesses termos, por concordar com os termos aventados nos Acórdão acima mencionados e com base no Acórdão 9101-006.891 de lavra do I. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, prolatado pela 1ª Turma da CSRF em 04/04/2024, razão pela qual transcrevo a ementa e na sequência o respectivo voto por refletir o meu entendimento, e para integrar a presente decisão:

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.

Segue o voto condutor deste julgado, 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 financeirofiscais 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 prestigiou 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 ESTADOMEMBRADO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA.

BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE 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.

Sendo assim, diante do quanto analisado ao caso concreto e nos termos do voto acima reproduzido seguindo o racional do quanto decidido pelo egrégio STJ no ERESP nº 1.517.492/PR, despidendo a análise quanto ao atendimento dos requisitos exigidos pela Lei nº 12.973/2014 com as alterações promovidas pela LC nº 160/2017, vez que não há como caracterizar como renda ou lucro os incentivos decorrentes do crédito presumido do ICMS.

Assim, tendo que os incentivos fiscais referente 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 entendendo por cancelar a exigência fiscal razão pela qual também é descabida a exigência de PIS e Cofins

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

CONCLUSÕES

Por todo o exposto conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, dou-lhe provimento para cancelar a autuação fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreira – redator ad hoc