



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10469.726139/2018-71
ACÓRDÃO	1101-002.038 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GUARARAPES CONFECÇÕES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2012

PER/DCOMP. SALDO NEGATIVO CSLL. 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 REsp 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 de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para retornar o processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o pedido formulado pelo contribuinte, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, efls.372/400, interposto contra acórdão da DRJ (efls.348/365) que julgou improcedente manifestação de inconformidade, efls. 278/294, oposta contra despacho decisório, efls. 259/271, que não homologou pedido de restituição formulado com base em saldo negativo de CSLL do ano calendário de 2012.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do Acórdão recorrido:

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório n.º 9.172/2021 – EQAUD DCFAZ - VR 04RF DEVAT proferido pela autoridade fiscal integrante da Equipe Regional de Direito Creditório SRRF 4ª RF, referente ao crédito de saldo negativo de CSLL apurado no anocalendário 2012, no valor de R\$ 5.959.070,53, e sua utilização para quitação por compensação de débitos apurados pelo contribuinte.

DESPACHO DECISÓRIO

Conforme documento de fls. 259/272, “trata-se de pedido de restituição complementar requerido pelo PER/DCOMP nº 17454.68815.281117.1.2.03-2566, no valor da data de transmissão do crédito original de R\$ 5.959.070,53, sob argumento de que teria direito à exclusão na base de cálculo da CSLL AC 2012 do valor de R\$ 66.211.894,87, relativos à subvenção para investimento do ICMS, o que redundaria em redução do tributo devido, consequentemente, em aumento do saldo negativo superior ao que fora pleiteado (R\$ 18.166,00)”.

Associadas ao pedido de restituição o contribuinte apresentou seis declarações de compensação.

Fis.	DCOMP	Data	Tributo	PA	Valor
77 a 82	(em papel)	07/01/19	5123	12/2018	481.341,99
86 a 91	(em papel)	06/02/19	5123	01/2019	573.732,45
101 a 107	(em papel)	11/03/19	5123	02/2019	474.286,21
101 a 107	(em papel)	11/03/19	6912	02/2019	96.850,49
101 a 107	(em papel)	11/03/19	5856	02/2019	549.389,41
110 a 115	(em papel)	03/04/19	9453	03/2019	146.564,35
110 a 115	(em papel)	03/04/19	5706	03/2019	3.743.811,79
126 a 132	(em papel)	04/04/19	5123	03/2019	696.475,26
126 a 132	(em papel)	04/04/19	6912	03/2019	413.624,28
126 a 132	(em papel)	04/04/19	5856	03/2019	1.947.568,52
135 a 140	(em papel)	09/05/19	6912	04/2019	540.113,55

A autoridade fiscal reproduz a legislação vigente à época a respeito do tratamento tributário dos valores recebidos a título de subvenções, seja de custeio ou operação, seja de investimento, em especial os artigos 392 e 443 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999).

Conforme tal normativo, as subvenções para custeio ou operação devem ser computadas na determinação do lucro operacional, enquanto as subvenções para investimento, registradas como resultado não operacional, não serão computadas na determinação do lucro real desde que cumpridas determinadas exigências (regra geral, registradas como reserva de capital e utilizada somente para absorver prejuízos ou incorporada ao capital social).

Transcreve trechos do Parecer Normativo CST 112/78, no qual é apresentada a interpretação da Receita Federal em relação à diferença entre as duas subvenções. De forma sintética, as subvenções para custeio ou operação são as caracterizadas pela não aplicação em atividades específicas, enquanto as subvenções para investimento são transferências de recursos para aplicação em bens e direitos com o propósito de implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

Citando, ainda, outros atos normativos, afirma que “as subvenções para investimento somente deixam excepcionalmente de serem tributadas, quando simultaneamente atenderem aos seguintes requisitos: a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento [...]; b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado[...]; e c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.”

Na sequência, analisa documentos apresentados pela interessada em resposta a intimação: Contrato Particular de Mútuo de Execução Periódica em Dinheiro, celebrado com Estado do Rio Grande do Norte, e aditivos – PROADI, e Contrato de Mútuo de Execução Periódica, em Dinheiro, com Garantia Fidejussória, e aditivos, celebrado com Banco do Estado do Ceará (sucessor Bradesco S.A.), com a interveniência do Estado do Ceará – PROVIN.

Assim conclui:

14. Vê-se que, na documentação apresentada, que o contribuinte se limita a afirmar que é beneficiário dos programas PROADI e PROVIN. Entretanto não comprova, por exemplo, a efetiva aplicação dos recursos públicos em investimentos, como aquisição de imóvel, máquinas, etc. Em ambos os contratos a empresa executa livremente os recursos advindos da redução do ICMS. Vale ressaltar que um dos contratos solenemente aduz que os recursos se destinam ao capital de giro da empresa.

15. O Parecer Normativo CST 112/78 expressa a orientação de que a intenção de subvencionar para investimento (o que se retira da legislação e dos atos concessivos do benefício) deveria ser acompanhado da efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado (o que deve ser provado pelo beneficiário). Nem a intenção de subvencionar para investimento, nem a aplicação da subvenção em investimentos, isoladamente, seriam suficientes. Trata-se de ato normativo em vigor e vinculante para os órgãos da RFB.

16. Ainda que se arguisse eventual expansão dos negócios, não houve sincronia no tempo entre a aplicação (anterior) e o recebimento (posterior) dos recursos, o que não se mostra compatível com qualquer controle quanto à aplicação específica dos recursos em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

[.....]

Conclui pelo não reconhecimento do direito creditório e, conseqüentemente, pela não homologação das declarações de compensação a ele associadas.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do Despacho Decisório em 11/01/2022, conforme documento de fl. 274, o sujeito passivo protocolou, em 09/02/2022, a Manifestação de Inconformidade de fls. 278 a 294 e documentação que considera suficiente para comprovar as suas alegações. Afirma que “A Impugnante, que possui estabelecimentos nos Estados do Ceará e do Rio Grande do Norte, faz jus, em ambos os Estados, a benefícios que visam ao incentivo do desenvolvimento regional”.

No Estado do Ceará, a Impugnante goza do benefício intitulado PROVIN, que consiste em um empréstimo de execução periódica equivalente a 75% do ICMS pago pela mesma, sendo conferida remissão de 99% do valor principal do mútuo. Este benefício, conforme a cláusula sexta do Contrato 33.0180, está condicionado à execução *“do projeto financiado com toda a diligência e eficiência, de acordo com a boa técnica gerencial e as normas de engenharia”*, sendo vedado à Impugnante transferir sua sede industrial para outro estado da federação antes do fim do contrato.

Já no Estado do Rio Grande do Norte, a Impugnante é beneficiária do incentivo intitulado PROADI. A exemplo do benefício cearense, trata-se de mútuo de execução periódica. Os recursos disponibilizados pelo PROADI estão limitados a 75% do valor do ICMS pago pela Impugnante ou 10% de seu faturamento total no mês anterior à liberação. O valor do empréstimo é igualmente objeto de remissão equivalente a 99% do principal. Dentre outras obrigações, a Impugnante, em razão da adesão ao programa, que visa à formação de seu ativo (Cláusula Primeira do Contrato 2005/022), fica obrigada a manter sua fábrica no Estado do Rio Grande do Norte por prazo idêntico ao interregno em que vigorou o benefício, após sua liquidação (Cláusula Décima-Primeira, item “c”).

Defende que:

Para fins fiscais, todavia, além de caracterizá-los como subvenção, é necessário enquadrar os referidos benefícios na distinção entre subvenções para custeio e subvenções para investimento. Nesse passo, a diferença entre subvenção para custeio e subvenção para investimento reside em seu propósito. Enquanto as subvenções para custeio visam a fazer face às despesas correntes do empreendimento, as subvenções para investimento prestam-se a financiar a instalação e expansão de atividades econômicas tidas por relevantes para o ente público que subsidia.

Tendo em vista essa distinção, percebe-se que os benefícios do PROADI e do PROVIN devem ser enquadrados como subvenções para investimento.

Relativamente ao PROVIN (Ceará), observe-se que as Cláusulas 6.1 e 6.2 do contrato firmado obrigam a Impugnante a executar o projeto financiado com toda a diligência e eficiência, bem como *“utilizar todos os recursos objeto do mútuo contratado por este instrumento, exclusivamente nos negócios normais relativos ao projeto apresentado e suas expansões futuras”*.

Quanto ao PROADI (Rio Grande do Norte), a Cláusula Primeira do Contrato AGN/PROADI 2005/022 determina que o benefício visa à **formação do ativo** da Impugnante. Em adição, a referida Cláusula Décima-Primeira, item “c”, prescreve obrigação de manter a unidade produtiva no Estado do Rio Grande do Norte pelo dobro do período de fruição do benefício.

Em ambos os casos, na época de sua concessão, foram apresentados às autoridades Projetos de Ampliação e Investimento dos empreendimentos, tratando-se, assim, de inequívoca de subvenção para investimento. Note-se que a Impugnante prestou todos esses esclarecimentos por ocasião do único termo de fiscalização lavrado, cuja resposta encontra-se acostada às fls. 245/252 dos autos. Registre-se ainda que a Impugnante atendeu e continua a atender todas as exigências para a concessão dos benefícios em questão. Prova cabal e inequívoca desse fato é que o benefício continua sendo renovado até os dias atuais.

Afirma que “desde longa data, o CARF vem decidindo que os benefícios em questão se consubstanciam em subvenções para investimento” e reproduz ementas e extratos de acórdãos. Na sequência, discorre sobre o tratamento contábil e fiscal previsto para as subvenções determinado pela legislação ao longo do tempo, em especial as de investimento, dando destaque à alteração introduzida pela Lei Complementar nº 160, de 2017, que acrescentou dois novos parágrafos ao art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014:

Seção XI**Subvenções Para Investimento**

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

[.....]

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

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Tece comentários sobre a alteração legislativa introduzida pela Lei Complementar nº 160, de 2017:

Analizando-se as disposições veiculadas pela Lei Complementar 160/17, duas conclusões são de meridiana clareza: (i) que todos os incentivos concedidos a título de ICMS são considerados subvenções para investimento, não podendo haver a fixação de requisitos adicionais para tanto; (ii) que as disposições veiculadas por essa Lei Complementar deverão ser aplicadas em caráter retroativo, inclusive aos processos em curso. Em outras palavras, as únicas exigências, para caracterização da subvenção para investimento, em consonância com o “caput” do citado artigo 30 da Lei 12.973/14 são: (i) a intenção de o Estado estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (ii) o registro em reserva de lucros, o que foi fielmente seguido pela Impugnante.

Em reforço à sua argumentação, afirma que o STJ já decidiu que, em matéria de subvenções para investimento, a tributação pela União implicaria “afronta ao pacto federativo, porquanto a União tributaria receita renunciada por Estado-membro, irradiando, assim, 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 à subsidiariedade que reveste e protege a autonomia dos Estados-membros”.

Quanto ao despacho decisório, afirma:

Contudo, a despeito da clara dicção legal --- inclusive veiculada por Lei Complementar, que se encontra em posição de prestígio na hierarquia das normas, estando abaixo apenas do Texto Constitucional – o DD. Fiscal glosou integralmente o crédito pleiteado pela Impugnante. E usou --- pasmem --- vetusta interpretação fulcrada no Parecer Normativo 112/78 (norma secundária de introdução de enunciados prescritivos no ordenamento jurídico) ao invés de prestigiar a Lei Complementar que expressamente aduz a aplicabilidade e todos os fatos jurídicos tributários pretéritos, pendentes e futuros.

[.....]

Note-se que o despacho decisório pretende impedir a Impugnante de utilizar-se de seu legítimo crédito sob o despropositado argumento de que deveria haver o “sincronismo entre o valor da subvenção e a aplicabilidade nos projetos de expansão”. Contudo, esse argumento não encontra qualquer guarida, seja da perspectiva das disposições da Lei Complementar 160/17 e da própria “mens legis” da subvenção para investimento. Isso porque, no presente caso, o PROADI e o PROVIN consistem na outorga de créditos presumidos de ICMS e que a empresa só pode usufruir em momento posterior ao da efetiva expansão.

E assim sintetiza seu entendimento:

- (i) o PROADI e o PROVIN são verdadeiras subvenções para investimento;
- (ii) após o advento da Lei Complementar 160/17 --- cujos efeitos se aplicam a todos os fatos jurídicos tributários pretéritos --- não se exige quaisquer requisitos adicionais além da intenção do Estado de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro do benefício em contrapartida a reserva de lucros. Portanto, jamais poderia prevalecer o “sincronismo entre investimento e aplicabilidade da subvenção” propalado pelo fiscal.

Nada obstante, a decisão recorrida julgou improcedente a pretensão impugnatória, nos termos da ementa abaixo:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2012 PER/DCOMP. SALDO NEGATIVO CSLL.

INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da

Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Ademais, conforme o dispositivo:

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do voto do relator. Cientifique-se a interessada, ressaltando-lhe o direito à interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no prazo de trinta dias, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

Juntamente com este acórdão, deve ser dada ciência do acórdão específico exarado no processo nº 10469.723222/2023-55, referente à manifestação de inconformidade apresentada em relação à análise do direito creditório apurado conforme a DIPJ/2013 original entregue pelo contribuinte, que se encontra apenso a este processo.

Irresignado, e devidamente cientificado, o recorrente apresentou recurso voluntário, em que reafirma e reforça os argumentos já apresentados em manifestação de inconformidade, a seguir sumarizados: II — DO DIREITO II. 1 — DO MÉRITO II.1-1 - DA NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO DOS BENEFÍCIOS PROVIN E PROADI E DA SUPERVENIÊNCIA DO JULGAMENTO DO TEMA 1.182 PELO E. STJ; 11.1.2 - DA EFETIVA COMPROVAÇÃO DO DIRECIONAMENTO DAS VERBAS À EXPANSÃO DAS ATIVIDADES NOS ESTADOS DO CEARÁ E RIO GRANDE DO NORTE; pra requerer, ao final:

III — DO PEDIDO Diante do exposto, requer a Recorrente: a) seja dado provimento ao presente recurso, para que seja reformado integralmente o r. acórdão recorrido, sendo reconhecida a totalidade do crédito e homologadas as compensações realizadas; b) Na remota hipótese de não ser cancelado o auto de infração, o que se admite apenas para efeito de argumentação, requer seja drasticamente reduzida a multa aplicada; c) seja efetuada a intimação dos subscritores do presente para proceder à sustentação oral das razões anteriormente expostas, consoante o disposto no artigo 58, inciso II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; d) Protesta-se pela juntada de novos documentos que se fizerem necessários.

Após, os autos foram encaminhados para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

Trata-se de despacho decisório que não homologou compensação (**PER/DCOMP nº: 17454.68815.281117.1.2.03-2566**), referente a crédito tributário (R\$ 5.959.070,53) referente a saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2012. O pedido de compensação foi fundamentado na exclusão de R\$ 66.211.894,87, relativos a subvenções para investimento (PROADI/RN e PROVIN/CE), da base de cálculo da CSLL, gerando acréscimo no saldo negativo e restituição complementar de R\$ 18.166,00.

Contudo, como visto, o despacho decisório não reconheceu o direito creditório e não homologou as compensações associadas ao crédito pleiteado, sob o fundamento de que: a) Benefícios fiscais só deixam de ser tributados se cumpridos os requisitos do art. 392 e 443 do RIR/1999 (à época), incluindo registro em reserva de capital e aplicação específica para implantação ou expansão; b) os documentos apresentados (contratos de mútuo com Estados e bancos, aditivos) não comprovaram efetiva destinação dos valores exclusivamente para investimento.

No Despacho Decisório, observa-se que as razões principais de negativa do direito creditório foram consubstanciadas da seguinte forma (efls. 259-272):

18. Portanto, na interpretação adotada pela Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, vinculante para os órgãos administrativos no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, os benefícios similares, concedidos pelos Estados do Ceará e Rio Grande do Norte, não podem ser caracterizados como subvenções para investimento. Trata-se, de fato, de benefícios que se amoldam ao conceito jurídico de subvenção para custeio.

19. Dessa forma, no uso da competência estabelecida pelo artigo 303, II, do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria Ministério da Economia (RFB) nº 284/2020, e no exercício das atribuições previstas no art. 6º, I, “b”, da Lei 10.593/2002, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.457/2007, não reconheço o direito creditório, no valor R\$ 5.959.070,53, requerido na Per nº 17454.68815.281117.1.2.03-2566, bem como não homologo as compensações vinculadas, abaixo:

Fls.	DCOMP	Data	Tributo	PA	Valor
77 a 82	(em papel)	07/01/19	5123	12/2018	481.341,99
86 a 91	(em papel)	06/02/19	5123	01/2019	573.732,45
101 a 107	(em papel)	11/03/19	5123	02/2019	474.286,21
101 a 107	(em papel)	11/03/19	6912	02/2019	96.850,49
101 a 107	(em papel)	11/03/19	5856	02/2019	549.389,41
110 a 115	(em papel)	03/04/19	9453	03/2019	146.564,35
110 a 115	(em papel)	03/04/19	5706	03/2019	3.743.811,79
126 a 132	(em papel)	04/04/19	5123	03/2019	696.475,26
126 a 132	(em papel)	04/04/19	6912	03/2019	413.624,28
126 a 132	(em papel)	04/04/19	5856	03/2019	1.947.568,52
135 a 140	(em papel)	09/05/19	6912	04/2019	540.113,55

Percebe-se, pois, que o principal fundamento para negativa do crédito tributário pretendido foi justamente a interpretação de que os benefícios se tratariam de subvenções de custeio e não de investimento, à luz da legislação anterior à Lei 12.973/2014.

Nada obstante, o recorrente apresentou manifestação de inconformidade, sustentando que o PROADI e o PROVIN são incentivos de ICMS que se enquadram como subvenções para investimento, inclusive reconhecidos por precedentes do CARF e do STJ reconhecendo tais benefícios como não tributáveis. Sustenta também que a LC 160/2017 reforça a natureza de subvenção para investimento desses benefícios e defende que destinou efetivamente os valores à expansão das atividades nas plantas industriais do RN e CE.

Por outro lado, a decisão da DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, sob os seguintes fundamentos: a) embora a LC 160/2017 tenha incluído §4º ao art. 30 da Lei 12.973/2014, reconhecendo que incentivos fiscais estaduais de ICMS são subvenções para investimento, o §2º do mesmo artigo condiciona a exclusão **à comprovação de aplicação dos recursos na implantação ou expansão de empreendimento econômico**, o que, segundo entendeu a DRJ, não teria sido comprovado. Em outras palavras, reputou a ausência de comprovação específica da aplicação dos valores nos investimentos previstos e, conseqüentemente, considerou que houve falta de atendimento integral às exigências da legislação vigente à época.

Cientificado, o recorrente apresenta recurso voluntário, reiterando a natureza de subvenção para investimento dos benefícios PROADI e PROVIN. Da mesma forma, sustenta a comprovação do direcionamento dos recursos para ampliação das atividades nas unidades do RN e CE, invocando também o Tema 1.182/STJ, defendendo que a tributação pela União viola o pacto federativo.

Como se sabe, os fatos praticados estavam sujeitos à aplicação do art. 30 da Lei 12973 de 2014, que à época assim previa:

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: [\(Vigência\)](#) [\(Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023\)](#) [Produção de efeitos](#) [\(Revogado Lei nº 14.789, de 2023\)](#) [\(Produção de efeitos\)](#)

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.

§ 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.

Ato contínuo, a Lei Complementar n. 160/2017 incluiu os parágrafos 4ª e 5ª no art. 30, excepcionando os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, que passariam a ser, por ficção legal, considerados subvenções de investimentos:

§ 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)

Além disso, o parágrafo 5ª estabeleceu a aplicação do parágrafo 4ª para processos administrativos e judiciais não definitivamente julgados até sua vigência.

Assim, o cerne da discussão é, primeiramente, verificar a natureza dos incentivos ou benefícios e se o recorrente cumpre os requisitos para sua exclusão do lucro real (o que repercute diretamente na formação do saldo negativo de CSLL pretendido).

Primeiramente, constata-se que o Acórdão da DRJ, por meio de seu voto condutor, nada obstante aplicar o art. 30 da Lei 12.973/2014, com redação dada pela LC 160/2017, nada obstante entender que são aplicáveis aos benefícios do PROADI- Rio Grande do Norte e do PROVIN, considerou-os à luz da seguinte premissa:

“(…) o disposto nos §§ 4ª e 5ª do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, não pode se afastar da hipótese definida no caput do artigo, considerando-se como subvenção de investimento aquela concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e contabilizada como reserva de lucros, além do atendimento às demais exigências previstas nos §§ 1º a 3º do mesmo artigo.”

Tanto é que na própria ementa da decisão recorrida esse requisito é exposto como condição para o aproveitamento dos benefícios:

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, **dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (grifo nosso).**

Logo, pode-se ver que, tanto para o PROADI como para o PROVIN, o **primeiro fundamento** fulcral adotado pelo acórdão recorrido é que não houve demonstração de que os incentivos se enquadrariam como subvenções de investimento, **por falta de demonstração de que os valores seriam utilizados para expansão ou ampliação de operações**, requisito que, segundo o acórdão recorrido, à luz do caput do art. 30 da Lei 12.973, seria necessário para o reconhecimento de tais benefícios como subvenções de investimento.

Contudo, a esse primeiro fundamento foi adicionado um segundo, à luz do art. 30:

Quantificação e contabilização da subvenção

A segunda exigência prevista no caput do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, é a contabilização, da subvenção para investimento, em conta de reserva de lucros, que, segundo entendeu o voto condutor, também não estaria devidamente comprovado:

Assim, carecem de comprovação os valores apresentados a título de “subvenção para investimento” pois a contabilização, como a própria interessada reconhece, seria conjunta com outros valores integrantes da conta “reserva de expansão”. Tampouco há documentos contábeis e fiscais que comprovem a incorporação de tal reserva ao capital social. Pelos documentos anexados ao processo, ainda que se considerasse ser possível caracterizar os recursos advindos PROADI e do PROVIN como “subvenção para investimento”, é impossível verificar a exatidão dos valores que a interessada alega serem relacionados a tais programas.

E segue:

Constato, portanto, não haver no processo documentação contábil e fiscal hábil que: a) comprove que os incentivos decorrentes dos programas PROADI e PROVIN se enquadram como subvenção para investimento nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014; b) permita verificar os valores dos incentivos associados a tais programas; c) comprove a sua contabilização e manutenção como reserva de lucros ou posterior absorção por prejuízos ou incorporação ao capital social.

A seu turno, o recorrente, em seu recurso voluntário, busca esclarecer a questão remanescente:

Pelo contrário, a fiscalização conhece o fato de que os valores em questão foram contabilizados em conta de reserva de expansão a partir da conta de lucros e prejuízos não acumulados, bem como que não foram distribuídos como dividendos. Veja-se que, o r. acórdão consigna: a segunda exigência prevista no caput do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, é a contabilização, da subvenção para investimento, em conta de reserva de lucros. É dizer, reconhece que a exigência legal é no sentido de que seja registrada em reserva de lucros, e destaca, ainda, resposta à intimação em que a Recorrente confirma o aludido registro, nos seguintes termos:

Dito isto, cabe enfatizar que para fazer jus aos incentivos supracitados, a Guararapes Confecções protocolou projetos relacionados com seus parques fabris, nos termos das legislações aplicáveis, cujos descritivos dos investimentos foram fundamentais para os Estados do Rio Grande do Norte e do Ceará concederem os incentivos fiscais citados.

Nesse contexto, o reconhecimento contábil das citadas subvenções vem sendo realizado sob o prisma de subvenção para investimento, tendo a Guararapes Confecções seguido os ditames do CPC 07, que determina que a Subvenção Governamental seja reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção. Posteriormente, ela foi apropriada em conta de reserva, diretamente no Patrimônio Líquido, a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados.

(...)

Observe-se que os valores estão contabilizados dentro da conta reserva de expansão e foram utilizados para aumento de capital e não para distribuição aos sócios como dividendos. Essas contabilizações e atas foram feitas antes da alteração da classificação fiscal dos incentivos, porém confirmam que não houve distribuição dos valores a título de dividendos.

Logo, a exigência veiculada no art. 30, da Lei nº 12.973, de 2014, foi efetivamente cumprida pela Recorrente, não tendo o fisco comprovado nos autos destinação diversa dos recursos, o que basta para fins de viabilizar a não inclusão na base de cálculo do IRPJ e CSLL. **No mais, o fisco assevera que não haveria documentos contábeis a comprovar a segregação de valores inseridos na conta reserva de expansão. É dizer, segundo o fisco, não haveria provas de que os valores reservados a título de subvenção para investimento não estariam segregados de outros valores constantes da mesma conta.** Tal exigência comprovatória do fisco é inócua para fins do que determina o art. 30, da Lei nº 12.973, de 2014, e em nada altera o direito da Recorrente, uma vez que para a comprovação do direito basta o registro em reserva de lucros, o que foi fielmente seguido pela Recorrente, não sendo determinada a segregação das receitas de subvenção com relação a outras receitas inseridas dentro dessa mesma reserva.

É dizer, na tentativa de embaraçar o lícito direito da Recorrente, o fisco se apoia em uma questão documental não relevante, não determinante, e de difícil comprovação, eis que diz respeito a documentação relativa a fato ocorrido em 2012. Tenta, o fisco, estabelecer mais requisitos do que a própria Lei o faz, o que é vedado. Ademais, conforme demonstrado pela Recorrente, a reserva de expansão era de valor que superava o próprio benefício de ICMS concedido, conforme destacado em petição apresentada à fiscalização:

Para o ano de 2012 o valor lançado na conta reserva de expansão que totaliza R\$ 233.450.153,38, contém R\$ 66.211.894,87 de incentivo de ICMS e 167.238.258,51 de reserva de expansão.

Já no ano de 2013 o valor reservado pela companhia que totaliza R\$ 253.673.960,05 é composto por R\$ 75.629.820,70 de reserva de ICMS e R\$ 178.044.139,35 de reserva de expansão. Na época a Companhia não realizava reservas em contas separadas e por isso a demonstração da conta de reserva de expansão esclarece o fato de que apesar de haver uma única conta denominada “reserva de expansão” os valores das subvenções eram sim reservados pela Companhia.

O importante, para fins legais e jurisprudenciais, é que a Recorrente contabilizou o efetivo valor e não o destinou à distribuição de lucros, mas sim na atividade por ela fomentada. Aliás, seria muito fácil do fisco comprovar eventual destinação diversa, o que não fez, haja vista que a reserva foi incorporada ao capital social.

Logo, não há como prosperar o r. acórdão recorrido, pois não se faz necessária a comprovação, por parte da Recorrente, de que a concessão ocorreu como

estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, bem como pelo fato de Que a Recorrente comprovou ter inserido os valores em conta de reserva de lucros.

Não fosse isso suficiente, também por força do ERESP 1.517.492, que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a Recorrente possui o direito aos créditos em discussão.

De fato, a subvenção em questão revela natureza de crédito presumido de ICMS. Em sendo assim, ao caso se aplica o entendimento firmado na aludido ERESP, julgado em 08/11/2017, que permitiu que os créditos presumidos de ICMS outorgados pelos Estados não sejam tributados pelo IRPJ e pela CSLL, em acórdão assim ementado:

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 INFRALEGIS. 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 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. — 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. 40 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 ISSQIV, 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. (grifamos)

Portanto, sob qualquer prisma que se analise a questão, o provimento do presente recurso é medida que se impõe.

Esses seria, portanto, o segundo fundamento apresentado no acórdão recorrido para julgar improcedente a demanda e, conseqüentemente, não reconhecer o direito creditório pleiteado: **falta de demonstração de que os valores do incentivo foram registrados em reserva de lucros, requisito previsto no caput do art. 30 da Lei 12.973/2014.**

Observe-se também que o Despacho Decisório não aprofunda a análise probatória justamente por entender que os incentivos não se trataria de subvenções de investimento, mas de custeio.

Quanto ao **primeiro requisito**, isto é, quanto à necessidade de demonstração de investimentos em expansão econômica, e quanto ao **segundo requisito**, isto é, à necessidade de comprovação de que os valores de incentivo deveriam ser necessariamente registrados em reserva de lucros, pode-se dizer que, este sofreu substancial modificação interpretativa à luz de julgados posteriores do STJ, e que culminaram na dispensa da demonstração desta condição para fins de obtenção da subvenção de investimento e, para créditos presumidos de ICMS, **a dispensa dos requisitos previstos no art. 30 da Lei 12.973/2014.**

Assim, antes de tudo, deve-se confirmar a natureza jurídica das subvenções relativas ao PROADI -ICMS (no Rio Grande do Norte, que funcionava através da concessão de um crédito presumido de ICMS para indústrias, com a finalidade de reduzir o imposto devido.) e ao PROVIR (O programa PROVIR no Rio Grande do Norte funcionava concedendo crédito presumido de ICMS a empresas do setor de mineração como um incentivo à indústria no estado), para daí aplicar o entendimento jurisprudencial mais adequado.

Nesse sentido, tanto o PROVIN quanto o PROADI se constituem em modalidades de incentivos mediante a concessão de crédito fiscal presumido de ICMS, como bem esclareceu o recorrente (efls.246/247):

O PROVIN representa um incentivo do Governo do Ceará para estimular a instalação, ampliação ou modernização de parques fabris no Estado, consistindo em concessão de empréstimos por meio do Banco do Estado do Ceará, com recursos advindos do Fundo de Desenvolvimento Industrial (FDI), que tem como objetivo fundamental estimular o crescimento e modernização do setor industrial do Ceará, por meio de um crédito presumido que pode chegar a até 75% (setenta e cinco por cento) do ICMS devido. Para que a empresa seja qualificada a receber o benefício do PROVIN, os órgãos competentes realizam uma análise criteriosa no parque fabril e no valor que a empresa poderá agregar ao Estado.

Em relação ao PROADI, este tem características semelhantes ao PROVIN, tendo, portanto, como principal objetivo apoiar e incrementar o desenvolvimento industrial do estado do Rio Grande do Norte, conforme determina o art. 1º do Decreto nº 13.723/97. Trata-se, pois, de subvenção governamental que visa o desenvolvimento industrial, cujas ferramentas são empréstimos (mútuos) concedidos em favor das empresas. A subvenção se condiciona ao comprometimento da empresa de instalar ou modernizar a produção existente, recebendo em troca redução significativa do ICMS devido, por meio de crédito presumido de 75% (setenta e cinco por cento). Dito isto, cabe enfatizar que para

fazer jus aos incentivos supracitados, a Guararapes Confeções protocolou projetos relacionados com seus parques fabris, nos termos das legislações aplicáveis, cujos descritivos dos investimentos foram fundamentais para os Estados do Rio Grande do Norte e do Ceará concederem os incentivos fiscais citados. Nesse contexto, o reconhecimento contábil das citadas subvenções vem sendo realizado sob o prisma de subvenção para investimento, tendo a Guararapes Confeções seguido os ditames do CPC 07, que determina que a Subvenção Governamental seja reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção. Posteriormente, ela foi apropriada em conta de reserva, diretamente no Patrimônio Líquido, a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados.

Também **não há dúvida de que o recorrente é beneficiário de ambos os programas**, conforme foi inclusive reconhecido no próprio acórdão recorrido:

PROADI – Rio Grande do Norte

Consta no CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 25/2018:

Que o **ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE**, representado pelo seu Secretário de Fazenda André Horta Melo, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, das **PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E DOS ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS, E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Norte, por meio da Portaria nº 022/2018-GS/SET, de 28 de março de 2018, no dia 29 de março de 2018.

A Portaria nº 022/2018-GS/SET tem por objeto:

Art. 1º Dar publicidade, com fundamento no inciso I do art. 3º da Lei Complementar Federal nº 160, de 7 de agosto de 2017, e no inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, à relação com a identificação de atos normativos vigentes em 8 de agosto de 2017, relativos a isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, consoante Anexo Único desta Portaria.

No anexo está relacionado o Decreto nº 16.332/02, de 18/09/2002, que aprova o Regulamento do Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial – PROADI, ao qual o contrato de mútuo está vinculado.

PROVIN – Ceará

Consta no CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO – SE/CONFAZ Nº 12/2108:

Que o **ESTADO DO CEARÁ**, representado pelo seu Secretário de Fazenda João Marcos Maia, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, da **PLANILHA DOS ATOS NORMATIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado do Ceará, por meio do Decreto nº 32.563, de 26 de março de 2018, no dia 27 de março de 2018.

O Decreto nº 32.563, de 26 de março de 2018, assim dispõe:

Art. 1º Com fundamento no disposto no inciso I do art. 3º da Lei Complementar Federal nº 160, de 7 de agosto de 2017, e no inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/2017, ratificado nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 7 de janeiro de 1975, conforme Ato Declaratório CONFAZ nº 28, publicado no Diário Oficial da União de 26 de dezembro de 2017, torna-se publicada, conforme o Anexo Único deste Decreto, relação com a identificação de atos normativos vigentes em 8 de agosto de 2017, relativos a benefícios fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

No anexo está relacionada a Lei Ordinária nº 10.367, de 31/12/1979, instituidora do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – FDI, ao qual o contrato de mútuo está vinculado.

Dessa forma, as exigências estabelecidas no Parecer CSN Normativo CST nº 112, de 1978, devem ser afastadas, prevalecendo o disposto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

Assim, partindo-se da premissa de que se trata de incentivos decorrentes de créditos presumidos de ICMS em favor do recorrente, vejamos o atual contexto jurisprudencial sobre o tratamento fiscal dessas modalidades de subvenções, que foi bem explanado no Acórdão n. 9101-006.891 – CSRF / 1ª Turma julgado em abril de 2024, sob a relatoria de Luiz Tadeu Matosinho Machado, cujo excerto do voto abaixo reproduzo:

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 pelo 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.

Observe 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.

Assim, ao entendimento acima foi firmado a seguinte ementa:

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 REs 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.**

Assim, alinho-me ao entendimento exarado acima, para entender que os valores referentes à Subvenções de Investimento relativas aos créditos fiscais presumidos de ICMS devem ser excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e, conseqüentemente, devem ser compor o saldo negativo de CSLL do período (2012).

Em outras palavras, os créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado de Ceará (PROVIN) e pelo Rio Grande do Norte (PROADI) configuram subvenção para investimento, conforme entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1182.

Logo, tratando-se de créditos presumidos de ICMS torna-se desnecessário percorrer pelos requisitos do art. 12.973/2014 para o reconhecimento desses créditos enquanto subvenções de investimento (e, portanto, excluídos da base de cálculo de IRPJ e da CSLL), à luz da interpretação conjunta do ERESP 1.517.492/PR e do Tema 1182 do STJ.

Da necessidade de confirmação dos valores a serem reconhecidos a título de subvenção de investimentos para fins de compensação

Uma vez reconhecidos como créditos presumidos de ICMS e como subvenção de investimentos, imperiosa o cálculo e confirmação dos valores corretos a serem reconhecidos no cálculo do crédito tributário a que faz jus o recorrente

Contudo, em análise dos autos, verifiquei que não é possível nesse momento a confirmação exata dos valores a serem reconhecidos ou apurados como créditos tributários disponíveis em favor do recorrente.

Dessa forma, uma vez reconhecido como subvenção de investimento na modalidade crédito presumido de ICMS nos programas do PROADI e PROVIN, para fins de cálculo e correto aproveitamento do crédito tributário líquido e certo e efetivamente disponível a que faz jus o recorrente, à luz do art. 170 do CTN e do art. 74 da Lei 9430/1996, nos termos desse voto, entendo que os autos devem retornar à autoridade de origem para cálculo e confirmação do valor do crédito tributário confirmado e disponível em favor do Recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para que se retorne o processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o pedido formulado pelo contribuinte, partindo do reconhecimento do crédito tributário pleiteado pelo recorrente enquanto decorrente de subvenções de investimento referentes a crédito presumido de ICMS nos programas PROVIN e PROADI, no ano calendário de 2012, para cálculo e homologação do crédito tributário confirmado e disponível em favor do Recorrente, podendo intimar a parte a apresentar documentos adicionais, devendo ser emitida decisão complementar contra a qual caberá eventual manifestação de inconformidade do interessado, retomando-se o rito processual.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz