



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.725726/2017-11
ACÓRDÃO	1402-007.708 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	PAMESA DO BRASIL S/A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 103.

A verificação do limite de alçada do Recurso de Ofício também se dá quando da apreciação do recurso pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em Preliminar de Admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada então vigente. É o que dispõe Súmula CARF nº 103: "Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância".

TRIBUTAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS. SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO OU INVESTIMENTO. PRODEPE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. ACUSAÇÃO FISCAL INSUFICIENTE. AUTO DE INFRAÇÃO CANCELADO.

O auto de Infração deve apontar se o contribuinte registrou corretamente ou não a subvenção de investimento no resultado. Cabe à autoridade fiscal indicar os fundamentos pelos quais entende que valores registrados como contrapartida da fruição de incentivos fiscais devem compor a base de cálculo dos tributos objeto da autuação, não podendo o julgador introduzir novos elementos na discussão.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO IMEDIATA DOS PRECEITOS DA LC 160. INCENTIVO DO PRODEPE COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO E APLICADO O COMANDO DA LEI COMPLEMENTAR N.º 160, DE 07 DE AGOSTO DE 2017.

A nova redação do art. 30 da Lei 12.973 dada pela Lei Complementar 160/17 tem aplicação imediata, inclusive para processos em curso, cujo

objeto seja subvenção concedida pelos Estados membros da Federação. O incentivo do PRODEPE do Estado de Pernambuco deve ser reconhecido como subvenção para investimento e aplicado o comando da Lei Complementar n.º 160, de 07 de agosto de 2017.

IRPJ E DA CSLL SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO -IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS. CARÁTER GERAL E OBJETIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

Os benefícios concedidos a título de isenção e redução do ICMS, de forma geral e objetiva geram ganho à Contribuinte, podendo as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL sofrer ajuste na sua apuração.

BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS. SUBVENÇÃO ESTATAL. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS E ADEQUAÇÃO À JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE.

Conforme o item 1 do Tema 1.182/STJ, os benefícios fiscais de isenção, redução de ICMS são, em regra, passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Benefícios concedidos de forma geral e objetiva podem ser considerados como subvenção, podendo, portanto, serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer o Recurso de Ofício, uma vez que o valor exonerado pela decisão de primeira instância é inferior ao valor de alçada atualmente vigente, e conhecer o Recurso Voluntário e a ele dar provimento, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente

Sandro de Vargas Serpa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros, Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, e Gustavo de Oliveira Machado (substituta integral) Sandro de Vargas Serpa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração relativo ao IRPJ e à CSLL dos períodos de apuração compreendidos nos fatos geradores ocorridos em 2012, 2013 e 2014, incluindo COFINS (reflexa), PIS/PASEP (reflexa), multa proporcional, multa isolada e juros de mora para todos.

O processo refere-se ao enquadramento no benefício estadual (PRODEPE) e a respectiva caracterização como subvenção para investimento.

O Recurso de Ofício trata da questão de insuficiência de recolhimento. prejuízo fiscal.

Conforme descrito nos Autos de Infração (fls. 2 a 73) e no Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 74 a 115) a contribuinte, que apurou o IRPJ com base no lucro real anual, com recolhimentos das estimativas suspensas com base nos balancetes de suspensão, conforme suas DIPJ (anos-calendário 2012 e 2013) e Escrituração Contábil Fiscal – ECF (ano-calendário de 2014).

A fiscalização que a Recorrente excluiu na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, receitas de incentivos fiscais do ICMS.

Essas receitas, de acordo com a fiscalização, foram contabilizadas indevidamente como subvenção para investimento.

Apurou-se também insuficiência de recolhimento relativo ao ano-calendário de 2013.

Tendo em vista o apurado, foram lavrados os seguintes Autos de Infração IRPJ (fls. 2 a 26) – fls. 5 e 6:

Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real infração: exclusões indevidas das receitas de incentivos fiscais do ICMS na apuração do Lucro Real - base de cálculo do IRPJ e da CSLL, contabilizadas como subvenção para investimento.

Imposto de renda recolhido a menor.

O crédito tributário, acrescido de multa proporcional, multa isolada e de juros de mora calculados até 07/2017, totalizou o montante de R\$ 12.455.959,03. CSLL (fls. 27 a 43) – à fl. 30.

O crédito tributário, acrescido de multa proporcional e de juros de mora calculados até 07/2017, totalizou o montante de R\$ 2.370.614,90. COFINS (fls. 44 a 53) – fl. 46.

O crédito tributário, acrescido de multa proporcional e de juros de mora calculados até 07/2017, totalizou o montante de R\$ 3.380.524,68. PIS/PASEP (fls. 54 a 63) - fl. 56.

O crédito tributário, acrescido de multa proporcional e de juros de mora calculados até 07/2017, totalizou o montante de R\$ 733.929,22. CSLL - Multa isolada (fls. 64 a 73) – fl. 66.

A impugnação apontou Nulidade do lançamento em decorrência da afronta ao princípio da verdade material, argumentando que a autoridade fiscal considerou que a previsão na

legislação do Estado de Pernambuco – no sentido de que 12,44% (doze vírgula quarenta e quatro por cento) do incentivo fiscal estadual poderia ser aplicada em capital de giro – atingiria todo o incentivo e teria o condão de caracterizar a subvenção como de custeio, com as repercussões nos tributos federais, o que autorizaria o lançamento.

Aduziu que a fiscalização abordou o tratamento tributário aplicável às subvenções para investimentos e custeio, com a transcrição das normas federais e do Parecer Normativo CST n.º 112/78, analisou as normas estaduais do PRODEPE e concluiu equivocadamente que não haveria intenção do Estado de Pernambuco (subvencionador) de destinar os valores subvencionados para investimentos e que não considerou a vasta documentação apresentada pela Impugnante e afirmou que o projeto apresentado não atenderia ao disposto no §7º, do artigo 198, da IN RFB n.º 1.700/2017 e que não haveria sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

Alegou que a análise da fiscalização foi genérica, não perqueriu a verdade material, imputou a Impugnante vultosa exigência tributária e causou-lhe evidentes embaraços.

Argumentou que a presunção foi o único suporte da autuação, transcrevendo comentários da doutrina sobre o instituto da verdade material, afirmando que os lançamentos efetuados padecem de fragilidade, de inconsistência, não possuem fundamentos jurídicos e merecem ser cancelados.

Apontou o que julga serem erros grosseiros cometidos pela Fiscalização, alegando que esta não avaliou e não investigou a perfeita adequação da subvenção para caracterizá-la como de investimento e cometeu outros erros grosseiros.

Na apuração da multa isolada incidente sobre as estimativas mensais do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2012 e 2014, a autoridade administrativa não teria deduzido no mês de dezembro os valores acumulados nos meses anteriores, o que majorou o valor do lucro supostamente auferido e, no ano de 2013, não houve nenhuma dedução do tributo supostamente devido nos meses anteriores, ensejando cumulação equivocada que acarretou multa em valor bastante superior aos 50% (cinquenta por cento) previstos na legislação.

Afirmou que a autoridade fiscal desprezou o incentivo fiscal federal que reduz em 75% (setenta e cinco por cento) o imposto de renda da Impugnante.

Juntou às fls. 1.500 a 1.511 cópia do Ato Declaratório Executivo n.º 57, de 17 de março de 2014, da DRF/Recife, comprovando o início de fruição do incentivo fiscal a partir de 01/01/2013.

Argumentou que os valores lançados a título de multa isolada não encontram suporte na legislação pátria e, ainda, não guardam correspondência com os valores que seriam devidos, caso houvesse ausência de recolhimento de estimativas.

Apontou Nulidade do lançamento efetuado com lastro em norma infralegal inexistente à época dos fatos geradores, argumentando que o lastro do lançamento é a suposta

ausência de enquadramento no disposto no §7º, do art. 198, da IN RFB n.º 1.700/2017 e que não seria possível sustentar lançamento com base em normas infralegais e, ainda, posteriores à ocorrência dos fatos geradores.

Argumentou que os autos de infração comprometem gravemente o direito ao contraditório e à ampla defesa, são improcedentes e ela, contribuinte, age com a postura de regularidade e que excluiu a impugnante corretamente do Lucro Real as receitas de incentivos fiscais do ICMS contabilizadas como Subvenção para Investimento, afirmando que a exclusão do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL estão autorizadas pelo art. 38, § 2º, do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 e pelo art. 1º, VIII, do Decreto-Lei n.º 1.730/1979, reproduzido pelo art. 443, do RIR/1999 e que estas têm caráter de condições gerais e que o art. 545, do RIR/1999, traz as hipóteses de vedação da dedução autorizada.

Fundamentou que as Leis n.º 11.638/2007 e n.º 11.941/2009 introduziram métodos e critérios de contabilização desses incentivos, sem alterar as suas características e que na caracterização da subvenção de incentivo, é mister a vinculação com a aplicação efetiva dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico e que isso ocorre no caso em tela.

Defendeu que os requisitos impostos pela legislação vigente, para a exclusão das referidas receitas na apuração do lucro real, foram atendidos. A fiscalização considerou que a legislação do PRODEPE conteria "equívocos conceituais" e por isso os classificou como de "custeio".

Alegou que a fiscalização desprezou a expressa previsão na lei estadual quanto ao claro objetivo de atrair e fomentar incentivos nas atividades industrial e comercial e conclui que há a nítida intenção do Estado de Pernambuco de destinar os valores subvencionados para investimento.

Afirmou que as presunções levadas a cabo pela autoridade administrativa são graves e equivocadas e que não se sustentam diante das provas disponibilizadas pela Impugnante. Diz que essas provas tornam incontroversa a natureza de incentivo das subvenções analisadas.

Argumentou que o projeto PRODEPE apresentado comprova investimentos em valores superiores ao do incentivo desde 2000, que vem absorvendo prejuízos fiscais ao longo dos anos, porque não parou de investir, e que jamais distribuiu lucros ou dividendos. Juntou planilha de aquisições de imobilizado às fls. 1383 a 1482 e notas fiscais de aquisição de ativos imobilizados às fls. 1.483 a 1.499 e que o projeto para a obtenção do incentivo previa investimentos R\$ 84.500.000,00, a Impugnante comprova investimentos de R\$ 132.868.325,93, até dezembro de 2016. Juntou às fls 1383 a 1482 comprovação desse alegado.

Aduziu que o montante total do imposto estadual (ICMS) alcançado pelo benefício corresponde a R\$ 59.609.004,29, valor bem inferior ao valor total investido e que autoridade fiscal ficou presa à existência de pequena parcela de incentivo para capital de giro para tentar descaracterizar a subvenção como de investimento e que se fosse possível a descaracterização

das subvenções de incentivo comprovadas pela Impugnante, a autoridade deveria fazê-lo de forma parcial.

Defendeu que os requisitos necessários para a caracterização das subvenções como de investimento exigidos pela legislação vigente foram cumpridos, pois estaria comprovado que há intenção do Estado de Pernambuco (subvencionador) quanto à destinação para investimentos e houve comprovação efetiva e específica da aplicação da subvenção pela Impugnante nos benefícios previstos no projeto de expansão apresentado durante a fiscalização e não seria possível que um lançamento tenha por sustentação uma exigência prevista apenas em instrução normativa e parecer normativo, como ocorre no caso em apreço, sob pena de afrontado de forma direta o princípio da hierarquia normativa.

Apontou Inexigibilidade do recolhimento do IRPJ referente ao ano-calendário de 2013 em decorrência de prejuízos fiscais e erro no preenchimento da DIPJ

Alegou que com base exclusivamente na DIPJ que contém erro de preenchimento e, sem considerar as informações da DCTF, cujo caráter de confissão de dívida é inegável, a autoridade fiscal lançou R\$ 333.739,59, sem realizar qualquer investigação para avaliar se realmente a Impugnante teria deixado de recolher imposto devido e que desprezou informações declaradas em DCTF e prestigiou as declaradas na DIPJ e que as informações prestadas na DIPJ não prestam para embasar lançamento e que a autoridade fiscal desprezou a documentação apresentada, que comprova que ela Impugnante apurou prejuízo e que se tratou de erro de preenchimento.

Argumentou que o Livro de Apuração da Contribuição Social Sobre o Lucro foi feito corretamente e comprova ter sido apurada base negativa, pois contém dedução do valor de R\$ 2.148.000,00 e que comprovado erro de preenchimento de declaração, merece ser cancelada exigência. Transcreve decisão do CARF nesse sentido.

Apontou a Inexigibilidade do recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada – impossibilidade de imposição de multa, argumentando que a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais de Imposto de Renda é fruto da equivocada interpretação de que o incentivo do PRODEPE não poderia ser classificado como subvenção para incentivo, pois uma vez afastado o direito de exclusão das receitas do lucro real, os balancetes de suspensão efetuados pela Impugnante – que autorizavam a ausência de recolhimento de estimativas – não estariam corretos.

A impugnação reproduziu os argumentos com relação ao Auto de infração de Contribuição Social sobre o Lucro.

Com relação aos Autos de infração lavrados para exigir tributação reflexa de COFINS E PIS argumenta que o cancelamento das exigências de IRPJ e de CSLL levarão necessariamente ao cancelamento dos lançamentos e que grave erro foi cometido pela fiscalização ao deixar e afastar o ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS, em descompasso com o já decidido pelo Egrégio

Supremo Tribunal Federal nos autos dos Recursos Extraordinários n.º 574.706 e 240.785 que reconheceram a inconstitucionalidade da exigência praticada pela autoridade administrativa.

Consoante o Termo de Solicitação de Juntada datado de 27/03/2018, a contribuinte apresentou nova petição de fls. 1564/1566, que trata de aditamento à impugnação, chamando a atenção para a posterior publicação da Lei Complementar n.º 160/2017, que alterou e acrescentou dispositivos a Lei 12.973, de 13 de maio de 2014.

A DRJ julgou procedente em parte a Impugnação.

A DRJ recorreu de Ofício ao CARF, em virtude de o crédito exonerado ser superior ao limite de alçada previsto no art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972 c/c o art. 1º da Portaria do Ministro da Fazenda nº 63, de 09 de fevereiro de 2017 (DOU de 10 de fevereiro de 2017).

O Recurso Voluntário manteve os argumentos da manifestação de inconformidade, enfatizando o argumento de nulidade do lançamento efetuado com lastro em norma infralegal inexistente à época dos fatos geradores.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso de Ofício não atende aos pressupostos de admissibilidade, não sendo, portanto, conhecido vez que os valores exonerados totalizam o montante de R\$ 9.425.097,21, abaixo de R\$ 15 milhões, conforme abaixo demonstrado.

A DRJ acolheu parte dos argumentos da então impugnante com referência a INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO 2013 - PREJUÍZO FISCAL LALUR.

Em relação a autuação da insuficiência de recolhimento do IRPJ da competência 12/2013, a então impugnante alegou que:

"60 – A DIPJ utilizada como base do lançamento apresentou um lucro que não ocorreu de fato, pois não foi deduzido no LALUR a parcela do IRPJ/ CSLL diferidas, contabilizadas naquele ano.

O Livro de Apuração da Contribuição Social Sobre o Lucro foi feito corretamente e comprova ter sido apurada base negativa, pois contém dedução do valor de R\$ 2.148.000,00 (dois milhões, cento e quarenta e oito mil reais)."

Nesse cenário, a DRJ decidiu a favor da então Recorrente nos seguintes termos:

De fato no LALUR de 2013 (fl. 297), juntado pela fiscalização, consta uma exclusão de R\$ 2.148.236,08 (333101 - Tributos s/Lucros), que se excluído do Lucro constante da DIPJ/2014, linha 99, R\$ 1.430.958,35, chega-se a Base de Cálculo negativa do IRPJ de R\$ 717.277,63.

61. Porém, nessa mesma página do LALUR de 2013 está consignado um Prejuízo Fiscal de R\$ 558.111,90 (divergente dos R\$ 717.277,63).

62. Esse valor negativo de R\$ 717.277,63 foi utilizado pela fiscalização como ponto de partida para a recomposição da Base de Cálculo declarada do IRPJ (fls. 1266 a 1275) e da CSLL (fls. 1266 a 1275). As bases de cálculo ajustadas do IRPJ e da CSLL Estimativa de 12/2013 resultaram em R\$ 4.958.251,72. Foi também utilizado no demonstrativo de apuração da CSLL - Lucro Real, do período de apuração de 01/01/2013 a 31/12/2013 (fls. 33).

63. No demonstrativo de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica sobre o lucro real, do AI do ano de 2013, o ponto de partida foi o Lucro constante da DIPJ/2014, linha 99, R\$ 1.430.958,35 (lucro) e não os R\$ 717.277,63 (prejuízo) utilizados para a apuração da CSLL de 2013

64. Considerando que assiste razão à contribuinte, face aos documentos e informações constantes dos autos, exonero-a da autuação por insuficiência de recolhimento do IRPJ da competência 12/2013.

65. Pelos fatos expostos os valores devidos, por estimativa em 12/2013, do IRPJ e da CSLL, constantes dos quadros do item 58, deste Voto, tiveram como ponto de partida do cálculo o prejuízo fiscal de R\$ 558.111,90.

66. Há que se revisar também os valores devidos de IRPJ e da CSLL (fl. 33), do período de apuração de 01/01/2013 a 31/12/2013, considerando-se como ponto de partida do cálculo o prejuízo de fiscal de R\$ 558.111,90. As devidas retificações serão tratadas nos dois tópicos seguintes.

Assim, a DRJ exonerou a contribuinte da autuação por insuficiência de recolhimento do IRPJ da competência 12/2013.

Por outro lado, a DRJ exonerou também retificações conforme abaixo transcrito:

67. O AI de IRPJ (fls. 2 a 26), na parte de que trata do ano-calendário de 2013, além de sofrer a revisão, para aplicação da exoneração, tratada no tópico anterior, deverá sofrer as retificações constantes do quadro abaixo:

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA LUCRO REAL - PERÍODO DE 01/01/2013 A 31/12/2013 (R\$)		
	Auto de Infração Fl.10	Retificado pela DRJ
Lucro das atividades em geral antes da compensação de prejuízos (declarado)	1.430.958,38	-558.111,90
Infrações sujeitas à compensação de Base Negativa	7.800.494,37	7.800.494,37
Base negativa de períodos anteriores compensada	-2.769.435,81	-2.172.714,74
Lucro/Prejuízo real declarado após compensação de prejuízo (DIPJ)	1.430.958,35	-558.111,90
Valor apurado	5.031.058,56	5.069.667,73
Imposto declarado + adicional (infração)	333.739,59	exonerado (item 64 deste relatório)
IRPJ apurado pela fiscalização (15%)	754.658,78	760.450,15
Adicional apurado pela fiscalização (10%)	503.105,85	482.966,77
Total IRPJ (fl.11)	1.591.504,22	1.243.416,92

67.1. O IRPJ de 15% e seu adicional de 10% têm a mesma natureza, nos termos do art. 4º, I, do CTN (transcrição abaixo). Portanto, no conjunto, não houve elevação do valor constituído pela fiscalização, a despeito de isso ter ocorrido em relação ao IRPJ calculado à alíquota de 15%. O adicional de 10% trata-se apenas de uma majoração da alíquota.

(...)

68. O sistema corporativo SAPLI - Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo de Cálculo Negativa da CSLL, deverá ser retificado também, nos termos do quadro acima (IRPJ). Os demonstrativos de ajustes do prejuízo deverão ser juntados, pela unidade de preparo, aos autos do processo.

Portanto, a decisão da DRJ determinou que fosse retificado o SAPLI, bem como determinou que os demonstrativos de ajustes do prejuízo deveriam ser juntados, pela unidade de preparo, aos autos do processo.

Às fls. 1654 e 1655 dos autos constam referidos demonstrativos, conforme abaixo colacionado:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

e-Sapli - Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL

Fl. 1654

Data da Impressão: 19/11/2018

Ano-calendário: 2013

CNPJ: 03.428.529 - PAMES DO BRASIL S/A - DIFERENCIADO
ND/EFD: 09011-33 Lucro Real - 01/01/2013 a 31/12/2013

Prejuízo Fiscal

Atividades em Geral

Não Operacional

Apuração do Resultado Não Operacional

01. Receita da Alienação de Bens/Direitos do Ativo Não-Circulante
02. Valor Contábil dos Bens/Direitos Aliados
03. Resultado Não Operacional do Período (L01 - L02)

67.000,00
263.875,45
-196.875,45

Controle do Prejuízo Não Operacional

04. Saldo Anterior de Prejuízo Não Operacional
05. Prejuízo Não Operacional do Período
06. Prejuízo Não Operacional Promovido (Transportado para L09 Prejuízo Operacional)
07. Saldo Prejuízo Não Operacional a Compensar (L04 + L05 - L06)

349.890,86
0,00
0,00
349.890,86

Utilização Lei nº 12.996/2014 - 2ª Reabertura Lei nº 11.941/2009

08. Prejuízo Fiscal Utilizado para Liquidação de Débitos Próprios
Saldo Após Utilização Lei nº 12.996/2014 - 2ª Reabertura Lei nº 11.941/2009
09. Saldo de Prejuízo Fiscal Não Operacional

0,00
349.890,86

Operacional	
Saldos de Períodos Anteriores	
10. Prejuízo Fiscal Operacional	62.421.456,13
11. Prejuízo Não Operacional Promovido (L06)	0,00
12. Prejuízo Fiscal Compensável com o Lucro Real (L08 + L09)	62.421.456,13
13. Lucro Real Antes das Compensações	7.242.382,47
Compensações de Prejuízos Fiscais do Próprio Período	
14. Prejuízo Fiscal de Atividades em Geral	
15. Prejuízo Fiscal de Atividade Rural	
16. Lucro Real / Prejuízo Fiscal Após as Compensações do Próprio Período	7.242.382,47
17. Prejuízo Fiscal Operacional do Período	0,00
18. Prejuízo Fiscal Não Operacional do Período	0,00
Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores	
19. Atividade em Geral	2.172.714,74
20. Atividade Rural	0,00
Saldo de Prejuízo Fiscal Operacional no Final do Período	
21. Saldo de Prejuízo Fiscal Operacional	60.248.741,39
Utilização Lei nº 12.996/2014 - 2ª Reabertura Lei nº 11.941/2009	
22. Prejuízo Fiscal Utilizado para Liquidação de Débitos Próprios	0,00
Saldo Após Utilização Lei nº 12.996/2014 - 2ª Reabertura Lei nº 11.941/2009	
23. Saldo de Prejuízo Fiscal Operacional	60.248.741,39



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

e-Sapli - Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL

Fl. 1655

CNPJ: 03.428.529

Data da Impressão: 19/11/2018

Ano-calendário: 2013

Histórico de Alterações de Demonstrativos

ND: 09011-33

Data da Alteração	CPF do Operador	CPF do Responsável	Motivação	Número do Processo	Campo Alterado	Período de Apuração	Valor Declarado	Valor Alterado
28/06/2018	028.405.314-70	028.405.314-70	Decisão de 1ª Instância	10.480-725.726/2017-11	Lucro Real Antes Comp.	01/01/2013 a 31/12/2013	1.430.958,35	7.242.382,47
28/06/2018	028.405.314-70	028.405.314-70	Decisão de 1ª Instância	10.480-725.726/2017-11	Comp. PF AG PA	01/01/2013 a 31/12/2013	0,00	2.172.714,74

Desta decisão recorreu de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, haja vista a exoneração em valor acima do limite de alçada da época dos fatos.

No entanto, o valor do Recurso de Ofício não preenche o critério de alçada do presente.

Oportuno destacar que o valor de alçada é composto pelo tributo principal e pela multa, não estando incluídos os juros, conforme artigo 34, inciso I do Decreto 70.235/72, abaixo transcrito:

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

*I - **exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes)** a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

§ 1º O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.

§ 2º Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.

O recurso foi interposto quando em vigor a Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, a qual determinava em seu art. 1º que *“O Presidente da turma de julgamento das DRJ deve recorrer de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento do tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).”* (grifo nosso)

Contudo, sobreveio novo limite para a interposição de recurso de ofício, conforme PORTARIA ME nº 02, de 17/01/2023, *in verbis*:

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017. Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

A verificação do limite de alçada, para fins de Recurso de Ofício, ocorre em dois momentos: (i) quando da prolação de decisão favorável ao contribuinte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, observando-se a legislação da época e (ii) quando da apreciação do recurso pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em preliminar de admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

Tratando-se de norma processual, a verificação do limite de alçada, para efeitos de conhecimento do recurso de ofício pelo Colegiado ad quem, é levada a efeito com base nas normas jurídicas vigentes na data do julgamento desse recurso. Nem poderia ser diferente sob pena de se avolumar os tribunais administrativos com processos em que a própria recorrente não mais tem interesse na lide. Nestes termos dispõe a Súmula Carf nº 103:

"Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância". Verifica-se, assim, incabível a apreciação do recurso cujo valor objeto não atinge o limite da legislação.

Por todo o exposto, voto por NÃO CONHECER o Recurso de Ofício pela perda do objeto, uma vez que o valor exonerado pela decisão de primeira instância é inferior ao valor de alçada atualmente vigente.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, sendo conhecido.

Trata-se de auto de infração relativo ao IRPJ e à CSLL dos períodos de apuração compreendidos nos fatos geradores ocorridos em 2012, 2013 e 2014, incluindo IRPJ, multa proporcional, multa isolada e juros de mora; multa proporcional, multa isolada e juros de mora; COFINS (reflexa), multa proporcional e juros de mora; PIS/PASEP (reflexa), multa proporcional e juros de mora.

Conforme descrito nos Autos de Infração (fls. 2 a 73) e no Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 74 a 115) a contribuinte excluiu na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, receitas de incentivos fiscais do ICMS. Essas receitas, de acordo com a fiscalização, foram contabilizadas indevidamente como subvenção para investimento. Apurou a fiscalização também insuficiência de recolhimento relativo ao ano-calendário de 2013.

PRELIMINAR - NULIDADE DO LANÇAMENTO

AFRONTA AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL e

LANÇAMENTO EFETUADO COM LASTRO EM NORMA INFRALEGAL INEXISTENTE À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES

Alega a Recorrente que autoridade administrativa cometeu equívocos ao exigir tributos com base em presunções equivocadas.

Argumenta que da leitura do relatório de auditoria fiscal verificar-se-ia que a autoridade autuante considerou que a previsão na legislação do Estado de Pernambuco – no sentido de que 12,44% (doze vírgula quarenta e quatro por cento) do incentivo fiscal estadual poderia ser aplicada em capital de giro – atingiria todo o incentivo e teria o condão de caracterizar a subvenção como de custeio, o que autorizaria o lançamento e que após abordar o tratamento tributário aplicável às subvenções para investimentos e custeio, com a transcrição das normas federais e do Parecer Normativo CST n.º 112/78, a autoridade passou a analisar as normas estaduais que versam sobre o PRODEPE, para concluir que não haveria intenção do Estado de Pernambuco (subvencionador) de destinar os valores subvencionados para investimentos.

Aduz a Recorrente que a autoridade fiscalizadora limitou-se a afirmar que o projeto apresentado não atenderia ao disposto no §7º, do art. 198, da IN RFB n.º 1.700/2017 e que não haveria sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos e que a autoridade fiscal fez análise genérica, sem adentrar ou perquirir a verdade material como forma de identificar e confirmar que se trata de subvenção de investimentos e não de custeio.

Defende que é preciso julgar preliminarmente se é possível a autoridade administrativa inferir sobre o projeto de incentivos e lançar crédito tributário partindo de premissas carentes de suporte fático e normativo, utilizando-se, ainda de bases de cálculo equivocadas.

Alega que não se faz correta a identificação das infrações trazidas na presente autuação, pois presumiu-se, equivocadamente, que não estaria comprovada a destinação para investimento dos recursos oriundos do incentivo e que tal conduta viola o princípio da verdade material.

Ocorre que a Recorrente tenta, na verdade, emplacar em sede de preliminar questões referentes ao mérito.

A Autoridade fiscalizadora e a decisão da DRJ apresentaram fundamentos para seus entendimentos e dentro dos ditames e regras do processo administrativo.

A aplicação do princípio da verdade material foi observado assim como os demais requisitos do artigo 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF) abaixo transcritos:

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ora, só pode haver nulidade se o ato for praticado por agente incompetente (inciso I), uma vez que a hipótese do inciso II do mesmo artigo, relativa a cerceamento do direito de defesa, alcança apenas os despachos e decisões, quando proferidos com inobservância do contraditório e da ampla defesa.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Não se evidencia nos autos a ocorrência de quaisquer das hipóteses mencionadas, tendo em vista que a descrição dos fatos é clara e precisa, não comportando qualquer dúvida quanto aos fatos imputados, bastando ler os históricos, os enquadramentos legais e os demonstrativos de apuração dos tributos, para se ter presente as circunstâncias que envolveram o lançamento.

No que concerne às alegações específicas relacionadas a afronta ao princípio da verdade material, a erros grosseiros, a lastro do lançamento em norma infralegal inexistente à época dos fatos geradores, desprezo de incentivo fiscal e ao comprometimento do direito do contraditório e à ampla defesa, não comportam a decretação de nulidade dos Lançamentos Tributários.

Afasto, portanto, a preliminar.

MÉRITO

De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal, foi efetivado o lançamento do IRPJ, da CSLL e reflexas (PIS/COFINS), incidindo a tributação sobre as receitas de incentivos fiscais do ICMS, do Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco - PRODEPE, que foram, no entender da fiscalização, indevidamente contabilizadas como subvenção para investimento.

Concluiu a fiscalização que as operações de crédito presumido do programa PRODEPE se constituem em uma subvenção para custeio, e que, por se tratar de uma receita operacional, deve compor a apuração do IRPJ e CSLL sobre o lucro real.

De fato, a essência do julgamento refere-se enquadramento do benefício do PRODEPE e se pode ou não ser considerado como subvenção para investimento.

A DRJ entendeu que a Recorrente não demonstrou que os recursos obtidos, nos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, por meio do Programa Estadual PRODEPE, tenham características próprias de uma subvenção de investimento, na definição dada pelas normas reguladoras dos tributos federais então vigentes e que *a tentativa de demonstrar que houve aplicação dos recursos em bens do ativo imobilizado é inócua, tendo em vista que a legislação do Estado de Pernambuco não impunha ao beneficiário das subvenções a obrigação de aplicar totalmente os recursos em bens do ativo imobilizado, de modo que eventuais investimentos foram feitos por mera liberalidade da empresa.*

Entendeu também a decisão da DRJ que *o alegado atendimento às condições estipuladas no Programa PRODEPE não garante, por si só, os efeitos pretendidos pela impugnante no âmbito dos tributos federais.*

Mais especificamente, entendeu a DRJ que, *ainda que o PRODEPE se destine a atrair e fomentar investimentos na atividade industrial do Estado de Pernambuco, conforme especificado na legislação estadual, não é possível caracterizar os incentivos fiscais, dela decorrentes, como subvenção para investimento, mantendo-se a exigência do IRPJ sobre os mesmos.*

A DRJ também expressou o entendimento no sentido de que não se aplica ao presente caso as disposições do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, e mesmo que se assim o fosse a Recorrente, à época dos fatos geradores do lançamento, não atenderia aos requisitos do referido artigo, para enquadramento da subvenção recebida como para investimento.

A Recorrente defende que as razões suscitadas na Impugnação e no Recurso Voluntário demonstram a perfeita adequação dos procedimentos adotados pela Recorrente no que tange à classificação da natureza do incentivo do PRODEPE, e que, após a apresentação da Impugnação e antes do seu julgamento, foi editada a Lei Complementar n.º 160/17 que viria colocar um ponto final na controvérsia instaurada para deixar ainda mais evidente a improcedência do lançamento.

Argumenta a Recorrente que referida Lei Complementar, ao dar nova redação ao art. 30, da Lei n.º 12.973/14, normatizou a natureza de todos os incentivos fiscais como o PRODEPE para reconhecê-los como subvenções de investimento, *verbis*:

“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:

‘Art. 30. (...)

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

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

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.” (grifos acrescentados)

Ocorre que a DRJ considerou que a nova redação do art. 30, da Lei n.º 12.973/14 teria aplicação apenas a partir de 01/01/2014 e que, ainda assim, não poderia ser aplicada para o ano de 2014 no presente caso, uma vez que seria necessária prévia opção do art. 75 da mesma norma.

No entanto, a nova norma determina de forma expressa que se aplica aos processos administrativos ou judiciais ainda em curso. Oportuno destacar novamente o § 5º:

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

Desta maneira, parto da premissa que deve ser afastado o entendimento expressado no acórdão recorrido no sentido de que a norma só teria aplicação a partir do ano de 2014, visto que a nova redação do art. 30 da Lei 12.973 dada pela Lei Complementar 160/17 tem aplicação imediata, inclusive para processos em andamento.

DO HISTÓRIO DA LEGISLAÇÃO SOBRE O TEMA E AS DECISÕES DO STJ

Conforme é cediço, a discussão sobre subvenção para investimento foi tratada pela Lei Complementar 160/2017, que no seu artigo 9º alterou o artigo 30 da lei 12.973/2014, acrescentando um 4º parágrafo, afirmando que tais benefícios fiscais “são considerados 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: (Vigência) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

[...]

§ 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) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

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

Portanto, a Lei Complementar determina uma interpretação impositiva para considerar os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS como subvenções para investimento inclusive para o passado, visto que o parágrafo 5º afirma que o disposto no § anterior se aplica “aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados”.

Ademais, não foi demonstrado pela fiscalização que os valores oriundos dos incentivos fiscais foram utilizados de maneira estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico, ônus de prova da fiscalização não cumprido no presente caso.

Ocorre que a caracterização e o tratamento fiscal distinto das subvenções entre as suas subespécies “para investimento” (que poderia ser excluída das bases do IRPJ e da CSLL) e “para custeio” (que era tributável), era motivo de contencioso tributário entre os contribuintes e a Fazenda Pública, o qual, acabou por ser direcionado ao Superior Tribunal de Justiça e visando pacificar esta situação, foi discutido no Poder Legislativo o Projeto de Lei Complementar nº 54/2015 (que viria a se tornar a Lei Complementar nº 160/2017), que buscou encerrar a discussão sobre a qualificação das subvenções para fins tributários.

Assim, foi aprovado o referido projeto e publicada a Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, que, por meio de seu artigo 9º, incluiu os parágrafos 4º e 5º no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, determinando que todos os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento (parágrafo 4º) e que tais efeitos deveriam ser aplicados de forma retroativa (parágrafo 5º). Nesse diapasão, confira-se:

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:

"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. (g.n.)

Portanto, como se pode notar do parágrafo 4º introduzido pela Lei Complementar nº 160/2017, os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento por força da Lei.

Com referida alteração legislativa, com a entrada em vigor das alterações promovidas pelo artigo 9º da Lei Complementar nº 160/2017, houve, na prática, uma alteração nos requisitos previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 para que valores de subvenções fossem excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Isso porque, como a mencionada lei complementar considerou que todos os incentivos/benefícios fiscais de ICMS recebidos pelas empresas deveriam ser qualificados como subvenção para investimento, passou a ser completamente indiferente a natureza das subvenções para fins de definição do tratamento tributário desses valores nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Interessante destacar que o quadro normativo das subvenções foi alterado novamente por meio da Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, que revogou o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 e passou a produzir efeitos a partir do dia 1º/01/2024, conforme expressamente previsto em seu artigo 22. Todavia, tendo em vista que estas alterações legais não alcançam o período autuado, não serão objeto de análise.

Portanto, constata-se que, de acordo com a legislação em vigor à época dos fatos as sociedades que recebessem incentivos fiscais de ICMS concedidos por Estados podiam excluir tais valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que mantivessem os valores recebidos na própria sociedade, isto é, não distribuíssem aos seus sócios/acionistas esses montantes.

Ocorre que o tema foi levado para debate perante o Poder Judiciário.

O julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.517.492 do STJ, ocorrido em novembro de 2017 entendeu que as subvenções concedidas pelos Estados mediante créditos presumidos de ICMS não estariam sujeitas à tributação pela União, na medida em que tais subvenções representam renúncia de receita dos Estados, de forma que a tributação federal das subvenções violaria o princípio federativo e a imunidade recíproca. É o caso.

Assim, o STJ concluiu que os créditos presumidos de ICMS, independentemente de decorrerem de subvenção de investimento ou custeio, bem como de qualquer outro requisito, não poderiam se sujeitar à exigência do IRPJ e da CSLL, dado que, do contrário, haveria violação ao princípio federativo e à imunidade recíproca.

Portanto, os fundamentos adotados pela 1ª Seção do STJ no EREsp nº 1.517.492 revelam que o afastamento da incidência do IRPJ e da CSLL sobre valores de crédito presumido de ICMS concedidos pelos Estados independe do preenchimento de qualquer requisito legal, inclusive aqueles previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, dentre os quais, a constituição de reserva de lucros.

A partir deste julgado, verificou-se a intensificação das controvérsias em torno da tributação federal sobre benefícios fiscais *distintos* de créditos presumidos de ICMS, a exemplo das isenções e das reduções de base de cálculo (chamados de “benefícios negativos”), não sendo o caso dos autos.

Ato contínuo, a 2ª Turma do STJ apreciou o assunto no REsp nº 1.968.755/PR e entendeu que os “benefícios negativos” poderiam deixar de ser computados na apuração do lucro tributável, desde que preenchidos os requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. Já a 1ª Turma do STJ apreciou o assunto no REsp nº 1.222.547/RS. Na ocasião, a decisão foi favorável ao contribuinte, sob o fundamento de que deveria ser aplicado aos “benefícios negativos” a mesma posição que prevaleceu no STJ para os créditos presumidos de ICMS, ou seja, o afastamento da tributação pelo IRPJ/CSLL independentemente da observância dos requisitos trazidos pela Lei nº 12.973/2014.

Consequentemente houve a afetação do tema ao julgamento dos recursos repetitivos pelo STJ por meio do Tema nº 1.182.

No âmbito do referido Tema o STJ foi provocado a se manifestar sobre a seguinte discussão:

“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)”.

Diante desse cenário, o caso foi julgado em 26/04/2023, tendo sido fixadas as três 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.

PRIMEIRA PREMISSE DO STJ

Portanto, ao julgar o Tema nº 1.182 o STJ definiu que o entendimento fixado em 2017 para os **créditos presumidos de ICMS** (afastamento da tributação pelo IRPJ/CSLL independentemente da observância de requisitos legais em função da violação do princípio federativo e da imunidade recíproca) não é aplicável aos demais benefícios fiscais de ICMS, notadamente os benefícios negativos, para os quais a não tributação pelo IRPJ e pela CSLL está condicionada à observância dos requisitos previstos em lei (Lei Complementar nº 160/2017 e artigo 30 da Lei nº 12.973/2014), entendendo que enquanto a natureza dos créditos presumidos de ICMS, por si só, afasta a sujeição ao IRPJ e à CSLL (em virtude do “pacto federativo”), a natureza jurídica dos benefícios negativos não autoriza tal expediente, o que apenas será possível se o contribuinte cumprir as exigências legalmente previstas.

Ocorre que isso não significa que os benefícios negativos devem obrigatoriamente se sujeitar à tributação federal. O próprio enunciado da primeira tese firmada, transcrito acima, indica a possibilidade de afastamento da incidência de IRPJ e CSLL sobre os benefícios negativos, desde que cumpridos os requisitos previstos no artigo 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

Oportuno ressaltar que o próprio artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, expressamente dispõe sobre os “benefícios negativos” ao consignar: *“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: (...)”*.

Ou seja, conforme entendimento consignado por meio da primeira tese firmada pelo STJ no Tema nº 1.182, atendidos os requisitos de registro e depósito do benefício fiscal no Conselho Nacional de Política Fazendária (“Confaz”), de que trata o artigo 10 da Lei Complementar nº 160/2017, e de registro dos valores relativos à subvenção em conta de reserva de que trata o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, é possível excluir os benefícios fiscais como a isenção e redução de base de cálculo do ICMS da base de incidência do IRPJ e da CSLL.

A distinção da disciplina jurídica entre créditos presumidos e benefícios negativos (como a isenção ou redução de base de cálculo do ICMS) proposta pelo voto condutor reside no princípio da não cumulatividade e no chamado “efeito de recuperação”.

O ICMS é imposto não cumulativo de modo que o imposto estadual incide apenas sobre a diferença acrescida à mercadoria na cadeia de consumo. Havendo concessão de benefícios fiscais que reduzam o valor do imposto incidente na operação, consequentemente o adquirente da mercadoria apropriará créditos do imposto em valor inferior ao que habitualmente apropriaria no cenário não incentivado.

Logo, o contribuinte que apropriar créditos em montante inferior, terá, em regra, um ICMS superior a ser recolhido na etapa subsequente de saída da mercadoria em comparação ao cenário em que não houvesse a concessão do benefício.

Ou seja, o Estado desonera o contribuinte em uma etapa da cadeia, **mas recuperará o ICMS na etapa seguinte**, tendo em vista a apropriação de créditos pelo adquirente em valor inferior.

Por essa razão, o Relator Ministro Benedito Gonçalves concluiu que benefícios negativos de ICMS representam na prática **mero diferimento do imposto e não propriamente renúncia de receita fiscal**. Não haveria renúncia pelo Estado outorgante, tendo em vista que o valor seria recuperado nas operações subsequentes.

Nos termos do acórdão, tal circunstância não se verificaria para o crédito presumido. Quando o Estado concede crédito presumido de ICMS há efetiva renúncia de receita, tendo em vista que na etapa seguinte da cadeia econômica o crédito não cumulativo estará integralmente preservado.

Assim, a partir da lógica acima, o STJ definiu em sua primeira tese que, se na situação em que há outorga de benefício negativo não há renúncia de receita por parte do Estado, então a incidência de IRPJ e CSLL não representaria violação ao pacto federativo, razão pela qual os fundamentos adotados no REsp nº 1.517.492 seriam inaplicáveis.

SEGUNDA PREMISSE DO STJ

Os votos proferidos no julgamento do citado Tema reconhecem o efeito da Lei Complementar nº 160/2017 no sentido da equiparação de todos os benefícios fiscais de ICMS a subvenções de investimentos para fins de incidência de IRPJ e CSLL. Nos termos do voto condutor:

Diante disso, na linha do entendimento já firmado pela Segunda Turma, há a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, nos termos da Lei, muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. (Fl. 20 do REsp nº 1.945.110/RS – g.n.)

Ademais, voltando-se ao precedente citado pelo Ministro Relator para fixação da segunda tese (EDcl no REsp n. 1.968.755/PR), constata-se que a sua razão de decidir foi, precisamente, o fato de que se exigir novamente os requisitos de caracterização da subvenção como investimento (implantação e expansão de empreendimentos econômicos) faria “letra morta” do parágrafo 4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 introduzido pela Lei Complementar nº 160/2017:

Efetivamente, quando a Lei Complementar n. 160/2017 equiparou todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS (típicas subvenções de custeio ou recomposições de custos) a subvenções para investimento o fez justamente para afastar a necessidade de se comprovar que o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou

expansão de empreendimentos econômicos (conceito típico de subvenção de investimento). ***Não fosse isso, a equiparação legal*** feita pelo art. 30, §4º, da Lei n. 12.973/2014 (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) ***seria inócua***, já que se sabe que:

"Se a subvenção é fornecida como auxílio econômico genérico para a empresa em suas despesas como um todo ou em suas despesas genericamente atreladas a seus objetivos sociais, se está diante de "subvenção para custeio" ou "subvenção para operação", respectivamente. Por outro lado, se a subvenção é entregue a empresa de forma atrelada a uma aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos a serem realizados por aquela empresa e tendo a sua conformidade aos planos de investimento avaliada e fiscalizada pelo Poder Público, se está diante de uma "subvenção para investimento". Em suma: na "subvenção para investimento" há controle por parte do Poder Público da aplicação do incentivo recebido pela empresa nos programas informados e autorizados. Nas demais subvenções, não" (REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019).

Decerto, 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. (Fl. 7 do EDcl no REsp n. 1.968.755/PR - g.n.)

Logo, TODOS os benefícios negativos de ICMS podem deixar de se sujeitar à incidência de IRPJ e CSLL, se cumpridos os requisitos legais indicados acima, independentemente de se enquadrarem conceitualmente como subvenção de custeio ou de investimento, por força da equiparação promovida pela Lei Complementar nº 160/2017, a qual não bastasse ser clara, ainda foi reconhecida pelo STJ em caso julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos.

Mas persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes para os casos em que não se tratar de crédito presumido de ICMS.

Portanto, diante dessa lógica, o STJ concluiu em sua segunda tese que os benefícios fiscais do ICMS são equiparados a subvenções para investimento por força da Lei Complementar, independentemente de terem sido concedidos para implantação ou expansão de empreendimentos, bastando para a sua exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL o registro em reserva de lucros e a não distribuição desses valores a sócios/acionistas.

TERCEIRA PREMISSA DO STJ

É pacífico afirmar que o legislador sempre visou que os valores das subvenções concedidas pelos Estados não fossem destinados aos sócios, e, dessa forma, garantiu que somente poderiam ser excluídos da tributação pelo IRPJ e pela CSLL caso permanecessem na empresa.

Assim, em atenção a essa previsão legal, a terceira tese firmada pelo STJ no julgamento do Tema nº 1.182 dispôs que incumbe ao Fisco, em procedimento fiscalizatório, verificar se os valores decorrentes dos benefícios negativos foram utilizados *"para finalidade*

estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico, situação em que poderia haver a lavratura de autuações para a cobrança do IRPJ/CSLL”.

A tese foi proposta pelo Ministro Herman Benjamin, que fundamentou o seu voto a partir do Parecer da Comissão de Finanças e Tributação quando da tramitação da Lei Complementar nº 160/2017, no ponto em que equiparou *todos os benefícios fiscais de ICMS* à categoria de *subvenções de investimentos* para fins de IRPJ e CSLL. Nas palavras do Ministro, vê-se que a manutenção dos valores em conta de reserva garantiria o seu vínculo com o empreendimento econômico:

Como se verifica do excerto acima, a inclusão do § 4º no art. 30 da Lei 12.973/2014 indica nítida intenção de forçar a equiparação dos incentivos fiscais, qualquer que seja sua natureza, à "subvenção de investimento", exigindo como contrapartida que os respectivos valores sejam mantidos em conta de reserva no Patrimônio Líquido. Ao mesmo tempo, não se pode perder de vista que a menção à segurança jurídica qualifica a garantia de "viabilidade econômica" dos "empreendimentos realizados", o que sugere que o legislador intencionalmente não dispensou a verificação da destinação dada a esses valores, que precisam estar vinculados à viabilidade econômica do empreendimento. [...]

(...) considero que a manutenção da exigência de que os valores dos benefícios fiscais sejam mantidos em conta de reserva do Patrimônio Líquido da empresa conduz ao entendimento de que se preserva, ainda que em menor extensão, a ratio segundo a qual tais benefícios devem estar minimamente relacionados com a viabilidade do empreendimento econômico. Assim, eventual desvirtuamento, mesmo que posterior (por exemplo, utilização desse valor para aumento do capital social, com ulterior restituição ao titular das ações ou cotas empresariais), retirará – com base no § 2º do art. 30 da Lei 12.973/2014 (não revogado pela Lei Complementar 160/2017) – a aplicação do regime jurídico estabelecido na LC 160/2017, rendendo ensejo à instauração de procedimento fiscalizatório tendente a submeter a quantia à tributação (IRPJ e CSLL). (Fls. 61/62 do REsp nº 1.945.110/RS – g.n.)

Importante notar que o Ministro Herman Benjamin deixa claro que **(a)** o parágrafo 4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 promoveu a equiparação de todos os incentivos fiscais concedidos pelos Estados a subvenções para investimento; e que **(b)** a manutenção dos valores em conta de reserva serve não mais para garantir que os valores foram alocados para a implementação/expansão do empreendimento, mas que, ao menos (“ainda que em menor extensão”/“minimamente”), serão utilizados nas atividades da empresa e não distribuídos aos sócios (“viabilidade do empreendimento econômico”).

Na sequência, o Ministro Herman Benjamin cita em seu voto os exemplos do próprio parágrafo 2º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, relativos à retirada desse registro da conta de reserva, como exemplos de destinação diversas de recursos que estaria sujeito à tributação, o que afasta qualquer dúvida que a sua interpretação é que a única restrição para a utilização dos valores concedidos pelos Estados a título de subvenção seria a entrega a sócios/acionistas.

Assim, a 1ª Seção do STJ esclareceu que os valores representativos dos benefícios negativos devem ser utilizados com vistas à garantia da viabilidade econômica dos empreendimentos realizados.

A esse respeito, insista-se que resta claro no voto do Ministro Herman Benjamin que a simples manutenção dos valores de subvenção em conta de reserva do Patrimônio Líquido da empresa atende *“ainda que em menor extensão”* a razão de ser da Lei de que os *“benefícios devem estar minimamente relacionados com a viabilidade do empreendimento econômico”*.

HÁ DIFERENÇA entre a expressão *“viabilidade do empreendimento econômico”* com *“implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”*, visto que essa equiparação não existe na tese definida pelo STJ.

Assim, conclui-se que por meio da terceira tese o STJ permitiu que a RFB verifique se os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico, isto é, se foram destinados para os sócios/acionistas da empresa (para fora do empreendimento econômico) ou se foram mantidos em conta de reserva, como determina a Lei nº 12.973/2014, de modo que caso não tenha havido distribuição aos sócios/acionistas, deve ser prontamente reconhecida a possibilidade de exclusão desses valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, já que, independentemente da sua natureza, serão considerados subvenção para investimento nos termos da Lei nº 160/2017.

Conforme mencionado anteriormente, os Recursos Especiais Repetitivos nos 1945110/RS e 1987158/SC (Tema nº 1182) foram julgados no dia 26/04/2023, quando a Corte Superior decidiu que os demais benefícios de ICMS, a exemplo das reduções, isenções e diferimentos, devem ser excluídos das bases do IRPJ e da CSLL (vide artigo 30 da Lei 12.973/2014), tendo em vista a sua equiparação legal às subvenções para investimento, de modo que *“não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”*.

Com efeito, após o julgamento dos Embargos de Divergência nº 1.517.492/PR, restava saber se os **outros** incentivos e benefícios fiscais de ICMS (**a exemplo das isenções e reduções de ICMS**), que não o crédito presumido, poderiam (ou não) ser alcançados pela incidência do IRPJ e da CSLL: eis o motivo da afetação do tema.

Em 26/04/2023, julgando o *leading case*, o STJ fixou, em sede de recurso repetitivo, a seguinte tese (Tese Repetitiva nº 1.182):

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. (g.n.).

Portanto, o STJ flexibilizou, com critério já mencionados, a comprovação de que o benefício fiscal tenha sido concedido como medida de estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico. No presente caso importante confirmar, em face do entendimento do STJ, se houve reserva contabilizada.

No presente caso, os autos de infração e o acórdão não se pronunciaram no sentido de que os valores subvencionados teriam sido utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Por outro lado, não existe comprovação de que não houve a utilização dos benefícios para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

De fato, o auto de infração nem especificou qual seria o tipo da subvenção, se seria de crédito presumido, se seria de isenção, redução de base de cálculo. Simplesmente apontou que seria de custeio.

Ora, se os valores subvencionados não foram desviados isso demonstra que os valores foram utilizados como estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico, com melhorias, investimentos, contratações nos termos reconhecido pela decisão do STJ. O Auto de infração não fez prova em contrário porque baseou-se na tese de que não seria subvenção de investimento.

Outros requisitos formais não foram apontados pelo auto de infração. E diga-se de passagem, a autoridade fiscal não poderia imaginar na época dos fatos que teria de demonstrar também os aspectos contábeis para poder ser definido se foram cumpridos os requisitos da decisão do STJ.

Fato é que, a lei posterior nos socorre nesse momento para classificar como subvenção de investimento. Isso é incontroverso. Outros requisitos não são lícitos exigir no presente caso porque eles não foram investigados pela autoridade autuante.

Portanto, de fato, a Recorrente realizou as exclusões da base de cálculo do IRPJ e da CSLL com base na equiparação dos seus incentivos fiscais de ICMS às subvenções para

investimento, cuja tese se sagrou vencedora no item 2 do Tema Repetitivo nº 1.182 do Superior Tribunal de Justiça.

E em relação a esse segundo tema, que trata da possibilidade de exclusão dos incentivos e benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por meio do cumprimento do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, o STJ concluiu que seria possível a referida exclusão (mesmo que sem a comprovação prévia da implantação ou expansão de empreendimentos econômicos):

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). (g.n.).*

Ademais, **o legislador previu que “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”.**

De fato, a norma específica que rege o caso, a Lei Complementar nº 160/2017, é categórica ao alterar o art. 30 da Lei 12.973/2014: **“§ 4º. Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao [ICMS] (...) são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas neste artigo”.**

A corroborar, a Lei Complementar nº 160/2017 equiparou automaticamente todos os benefícios fiscais de ICMS — inclusive os concedidos de forma ampla e geral.

De fato, os benefícios de isenção, redução e diferimento do ICMS beneficiam a própria Recorrente porque, sim, há aumento do seu patrimônio pela redução do imposto devido e sim as vendas, naturalmente, são feitas já considerando a base de cálculo reduzida pelos benefícios e incentivos de ICMS citados, de modo que, sob a perspectiva da Recorrente, o seu patrimônio foi acrescido. Mas isso não é proibido porque os benefícios e incentivos de ICMS demanda o registro de uma receita, que deve ser excluída da apuração dos tributos sobre o lucro (IRPJ/CSLL), de acordo com o artigo 30, parágrafo 4º da Lei nº 12.973, de 2014, cuja redação foi dada pela Lei Complementar nº 160.

Nos anos-calendário objeto da fiscalização, a Recorrente auferiu receitas a título de subvenções de incentivos fiscais do ICMS, do programa denominado PRODEPE, que foram excluídas da determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, conforme autorizam o art. 38, §2º, do Decreto-Lei n.º 1.598/77 e o art. 1º, VIII, do Decreto-Lei n.º 1.730/79, reproduzido pelo art. 443, do RIR/99, *verbis*:

“Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.”

A norma acima transcrita elenca condições gerais para que não computadas as subvenções para investimento na determinação do lucro real e remete leitura ao art. 545, do RIR/99 para explicitar as hipóteses de vedação da dedução autorizada, *verbis*:

“Art. 545. O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551, 554, 555, 559, 564 e 567 não poderá ser distribuído aos sócios e onstituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).

§ 1º Consideram-se distribuição do valor do imposto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 4º, e Decreto-Lei nº 1.825, de 22 de dezembro de 1980, art. 2º, § 3º):

I - a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

II - a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, quando for o caso, como rendimento do beneficiário, e das penalidades cabíveis (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, §

5º, Decreto-Lei nº 1.825, de 1980, art. 2º, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

§ 3º O valor da isenção ou redução, lançado em contrapartida à conta de reserva de capital nos termos deste artigo, não será dedutível na determinação do lucro real.

Portanto, para a caracterização da subvenção de investimento, era exigida a vinculação com a aplicação efetiva dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, exatamente como ocorre no caso em tela.

Ocorre que a autoridade fiscal, considerando que a legislação do PRODEPE conteria “equivocos conceituais quanto à sua classificação de subvenção estatal”, considerou que os valores subvencionados não poderiam ser enquadrados na modalidade de investimentos, pois seriam caracterizadas como “custeio”.

A nova legislação afastou essa imprecisão, conforme mencionado anteriormente, mas por cautela é importante ressaltar que também no sistema antigo a recorrente cumpriu os requisitos.

De fato, o conceito de benefício do PRODEPE poder ou não ser considerado como subvenção para investimento, seria o caminho para resolução do presente caso. A autoridade fiscal entendeu que não e por isso lavrou o auto de infração.

A autoridade administrativa considerou que o projeto prevê destinação de 12,44 % (doze vírgula quarenta e quatro por cento) dos recursos para capital de giro e não para aquisição de ativos, afirmando, ainda, que não teria havido sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação de recursos como prevê o §7º, do art. 198, da Instrução Normativa n.º 1.700/2017, assim como inexistiria acompanhamento do Estado de Pernambuco quanto à efetiva destinação dada aos recursos oferecidos aos seus contribuintes, por conta do programa.

O programa PRODEPE não estabelecia vinculação dos recursos liberados para fins de investimento, com possibilidade, inclusive, de uso da subvenção como capital de giro, nos termos previstos pela norma que instituiu o programa, a Lei nº 11.675, de 1999, do Estado de Pernambuco.

De acordo com o art. 5º do diploma legal, o incentivo, destinado às empresas industriais, abrangeu, exclusivamente, as “hipóteses de implantação, ampliação ou revitalização de empreendimentos”.

Por consequência, essa subvenção também se concedeu como estímulo à instalação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Os atos normativos que instituíram os benefícios no Estado de Pernambuco e a publicação do Estado com a relação do benefício vigente encontram-se no processo.

Por outro lado, a Recorrente apresentou o projeto referente ao PRODEPE e **comprovou investimentos em valores superiores ao do incentivo desde 2000**, que vem absorvendo prejuízos fiscais ao longo dos anos porque não parou de investir e jamais distribuiu lucros ou dividendos. As fotos do empreendimento anexadas à peça impugnatória deixam claros os investimentos realizados. Comprovando as informações acima, também foi colacionada à impugnação, planilha das aquisições com imobilizado que demonstram e tornam inequívocos os investimentos realizados ao longo dos anos, além de notas fiscais de aquisições, deixando claro e incontroversa a superioridade dos recursos destinados a investimentos, em relação ao incentivo do Estado de Pernambuco.

Oportuno observar que os demais requisitos necessários para a caracterização das subvenções como de investimento exigidos pela legislação vigente foram integralmente cumpridos pela Recorrente, pois está comprovado que há intenção do Estado de Pernambuco (subvencionador) quanto à destinação para investimentos e houve comprovação efetiva e

específica da aplicação da subvenção pela Recorrente nos benefícios previstos no projeto de expansão apresentado (fls.1383-1559).

Assim, esse julgador pode afirmar que se aplica o entendimento segundo o qual, foi cumprido o requisito de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, vez que o Auto de Infração nada mencionou a esse respeito.

Ademais, na época dos fatos não era exigido que fosse comprovado o registro das subvenções para investimentos na conta de reserva de capital e o mais importante, o Auto de Infração NÃO fez prova de que isso não ocorreu.

De fato, há deficiência na acusação. Assim, não tendo a acusação fiscal se aprofundado para verificar a real natureza de tais incentivos e seus reflexos na contabilidade, não cabe ao julgador introduzir novos elementos na discussão, sob pena de violar o direito de defesa e o contraditório.

O Auto de Infração partir da premissa de que havia uma presunção legal de que receitas provenientes de incentivos fiscais devam ser adicionadas à base de cálculo dos tributos devidos pelo sujeito passivo.

Ocorre que não existe tal presunção legal, de maneira que caberia à autoridade lançadora indicar os motivos pelos quais ela entendeu que, no caso concreto, tais valores não mereceriam ter o tratamento tributário conferido pelo sujeito passivo e, mais precisamente, em face das novas normas, deveria provar as questões contábeis.

Destarte, a autuação fiscal é deficiente, não tendo a fiscalização se desincumbido do ônus de motivar o questionamento efetuado, merecendo assim ser cancelada.

Só por essa razão o lançamento em questão não se sustenta.

Deste modo, em razão dos fundamentos utilizados pela fiscalização, para descaracterização das subvenções para investimentos classificadas pela recorrente e enquadrando-as como subvenções para custeio e considerando que os requisitos de investimentos foram atendidos, deve-se dar provimento ao recurso para afastar a inclusão das subvenções do programa do Estado de Pernambuco.

Portanto, encaminho meu voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, perdendo o objeto a análise do cabimento ou não da IMPOSIÇÃO DE MULTA ISOLADA, bem como o afastamento ou não da MULTA DE OFÍCIO ou sua redução ou exclusão de juros sobre a multa, exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS.

Diante do exposto, não conheço o Recurso de Ofício uma vez que o valor exonerado pela decisão de primeira instância é inferior ao valor de alçada atualmente vigente e conheço o Recurso Voluntário, afasto a preliminar, e a ele dou provimento.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni

ACÓRDÃO 1402-007.708 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10480.725726/2017-11

DOCUMENTO VALIDADO