



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.723235/2021-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.776 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2024
Recorrente J.A.PASQUINI & CIA.LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/03/2016, 30/06/2016

RECURSO. CONHECIMENTO. MATÉRIA DE DEFESA. CORRELAÇÃO. ACUSAÇÃO.

Conhece-se do recurso apresentado tão somente quanto às matérias que, lá deduzidas, guardem correlação com o objeto acusatório afeto ao processo, sendo providência inócua o sujeito passivo impugnar questões fora do escopo da ação fiscal.

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

Data do fato gerador: 31/03/2016, 30/06/2016

SUBVENÇÃO DO ICMS PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO DEDUÇÃO. BASE DE CÁLCULO. REQUISITOS LEGAIS.

As subvenções do ICMS para investimento cujos valores não tenham sido, comprovadamente, destinados à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, por se caracterizarem como receita e sem que tenham sido cumpridos os demais requisitos para sua exclusão, devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pelo conselheiro Gustavo de Oliveira Machado.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1201-006.776 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10950.723235/2021-21

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de lançamento de ofício de imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), referentes aos 1º e 2º trimestres do ano-calendário 2016.

O enquadramento legal é o que consta dos auto de infração (fls. 02 e ss).

Houve representação fiscal para fins penais.

O procedimento fiscal transcorreu conforme narrado no termo de verificação fiscal (TVF) de fls. 20 e ss, tendo dele resultado o contribuinte inculcado da infração assim descrita no auto de infração de IRPJ: “*SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS E DOAÇÕES - INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS*”.

Oferecida a impugnação de fls. 152 e ss, a decisão de primeira instância (fls. 546 e ss) manteve integralmente o lançamento, sob o racional decisório assim ementado:

SUBVENÇÕES. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS

As subvenções para investimento, dentre as quais se inclui o crédito presumido de ICMS definido como tal pela Lei Complementar nº 160, de 2017, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que comprovadas e sejam registradas em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

SUBVENÇÕES. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS

O contribuinte optante pelo lucro real trimestral deve registrar o crédito presumido de ICMS pelo regime de competência.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SÚMULA CARF Nº 28

Assim como o CARF, a DRJ não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Ciente da decisão de primeiro grau em 06/08/2021 (fls. 564), a recorrente interpôs, no dia 23 do mesmo mês (fls. 566), o recurso voluntário de fls. 568 e ss. Alegou, em síntese:

- Que “*inexiste integração de crédito presumido com a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, inclusive, como já dito noutros momentos processuais administrativos, tal argumento condiz ao entendimento de diversas decisões judiciais, além do julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal, conforme RE n.874.706/PR*”;
- Que “*diante de seu errôneo entendimento pelo mantimento de tais créditos tributários, percebe-se que o raciocínio adotado pelos ilustres membros da 1ª Turma do CARF, se direciona apenas a um problema, uma questão da qual entende que a Recorrente não teria realizado, ou seja, o registro em reserva de lucros*”;
- Que “*consegue comprovar nestes autos administrativos o cumprimento legal estabelecido no artigo 30 da Lei n. 12.973 de 2014, através da razão contábil registrada no ano de 2017 tendo em vista as subvenções dos anos de 2015 e 2016, das quais não eram reconhecidas em seu patrimônio líquido (Doc. 01)*”;

- Que “gostaria de saber em qual dispositivo legal o Sujeito Ativo se ampara a fim de indagar que pela inexistência de registro no livro RIACMS, tendo em vista os valores deduzidos no LALUR e LACS é de se entender pela ausência de registro em Reserva de Lucros? Qual Lei diz isto?”;
- Que “a Lei Complementar N. 160 de agosto de 2017 trouxe mudanças acerca do cuidado tributário diante dos tributos IRPJ, CSLL e PIS/COFINS, em conjugação aos incentivos fiscais de ICMS, de modo que as subvenções para investimento foram alvo basilar diante da mudança atribuída ao artigo 30, §4º da Lei N. 12.973, de 13 de maio de 2014”;
- Que “até o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, entendera de forma unanime pela impossibilidade de tributar restituição de ICMS atribuído à condição de incentivo fiscal estatal. A 2ª Turma da 2ª Câmara da Primeira Seção aduz ser subvenção para investimento um benefício do qual resta impossibilitado exigir quaisquer cobranças em se tratando do Imposto sobre a Renda, bem como da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido”;
- Que “o benefício fiscal concedido pelo Estado e pelo Distrito Federal e, frise-se bem, não pela União, impossibilita a inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS por não serem condizentes as receitas, inclusive expressamente excluída pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, a princípio, sem quaisquer outras condicionantes”;
- Que “o Decreto N. 7871/2017 do Estado do Paraná, permite a Recorrente apurar crédito presumido de ICMS”;
- Que “percebe-se que no item 13 (VOTO) [do acórdão recorrido], o Sujeito Ativo indaga apenas pela inexistência de trânsito em julgado do RE N. 574.706/PR, todavia, tal argumento se revela frágil, haja vista que em todos os processos dos quais condizem a concessão da segurança sobre a tese do século, a própria Procuradoria da União informa pela desnecessidade de interpor recurso de Apelação sobre questões de mérito, haja vista apenas aguardar a referida data do trânsito em julgado”;
- Que “no item 14 do referido acórdão, nos salta aos olhos que o Sujeito Ativo menciona a inexistência de efeito ERGA OMNES entrelaçada a decisão do STJ, diante dos Embargos de Divergência REsp N. 1.517.492-PR (2015/0041673-7), tendo em vista o deferimento da exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Todavia, mais uma vez, pseudo argumento, haja vista que este Sujeito Ativo não possui qualquer competência a fim de compreender quantidades de decisões das quais possibilitam virar Súmulas, diante de tantas reiteraões, como pode o Fisco atribuir condições de efeitos para todos ou não? Com que base legal atribuí a inexistência de efeitos?”;
- Que “pelos motivos de fato e de fundamentação jurídica restam impossibilitadas aplicações de quaisquer multas relativas ao feito”;

- Que “*diante de documentação comprobatória não pode o Sujeito Ativo incluir na base de cálculo do PIS e da COFINS incentivos fiscais nominados por subvenções para investimentos*”.

Culmina a peça recursal com pedido para que “*seja acolhido o presente recurso para o fim de excluir na base de cálculo do PIS e da COFINS incentivos fiscais nominados por subvenções para investimentos, no valor de R\$ 642.845,43*”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo.

Observo que, não obstante o objeto do p.p. seja o lançamento de ofício de IRPJ e de CSLL, o recorrente defende-se, em diversas passagens da sua peça de bloqueio, contra exigências de PIS e Cofins. Houve, por conseguinte, a impugnação de matérias fora do escopo acusatório, em manifesta inconformidade com o que preconiza o artigo 336 do CPC.

No mais, presentes os requisitos de admissibilidade, passo a conhecer parcialmente do recurso voluntário, especificamente quanto aos argumentos de defesa contrários aos lançamentos de IRPJ e CSLL.

Ao mérito.

De plano, é necessário consignar que o Decreto nº 7.871/17, do Estado do Paraná, não socorre os interesses da recorrente, uma vez que disciplina fatos posteriores aos períodos de apuração do p.p. – 1º e 2º trimestres de 2016 – precisamente aqueles ocorridos a partir da sua vigência, fixada em 01/09/2017.

Não obstante, a autoridade julgadora de primeira instância identificou que o diploma normativo antecessor, Decreto nº 6.080/12, continha disposição que previa crédito presumido de ICMS, e sob tal prisma passou a julgar. Ao final, contudo, concluiu que tal receita indireta não poderia ter sido excluída do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

De outro lado, a recorrente tratou os créditos presumidos em questão como subvenções para investimentos, excluiu os respectivos valores das bases de cálculo no e-Lalur e no e-Lacs nos 1º e 2º trimestres de 2016, mas os escriturou (ECD), sob a rubrica “*reserva incentivos fiscais*”, fora dos períodos de apuração, vale dizer, apenas em 01/01/2017.

Sobre o tema, o então vigente artigo 30 da Lei nº 12.973/14 – atualmente revogado pela MP nº 1.185/23, com produção de efeitos a partir de 01/01/2024 – assim dispunha:

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. (grifado agora)

Os dispositivos mencionados na norma transcrita acima são os seguintes:

Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...) (grifado agora)

Lei nº 6.404/76:

Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (grifado agora)

Dessa forma, o que o artigo 30, caput e § 4º, da Lei nº 12.973/14 impõe a situações como a do caso em tela é que: (i) podem ser considerados subvenções para investimento incentivos ou benefícios fiscais de ICMS – tais como o crédito presumido; e (ii) tais subvenções podem ser deduzidas do lucro real – e, consoante o artigo 28 da Lei nº 9.430/96 e o artigo 57 da Lei nº 8.981/95, também da base de cálculo da CSLL –, desde que regularmente escrituradas como reservas de incentivos fiscais.

Quanto à possibilidade referida no item (i) acima, reparo que a autoridade autuante adotou entendimento mais restritivo, concluindo que o crédito presumido em questão não possuía natureza jurídica de subvenção para investimentos. Por seus termos:

Com efeito, a concessão de incentivo ou redução de ICMS pelos estados não pode ser indiscriminadamente considerada como subvenção para investimento, tal benefício somente será considerado dessa forma se atender ao requisito da destinação específica para a implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Ao se analisar os dispositivos legais emanados do poder público do Estado do Paraná concessivos do direto creditório presumido na venda de produtos derivados da mandioca, usufruídos pelo sujeito passivo, não foi possível identificar o “animus” do legislador em estabelecer requisitos ou determinar a destinação específica dos recursos para aqueles contribuintes que fizeram jus ao benefício.

Não há qualquer exigência legal, ou infra legal, impelindo os contribuintes a destinarem os recursos disponibilizados pelo benefício em apreço, de forma genérica ou específica, como condição para a fruição do mesmo.

É forçoso concluir que o benefício estabelecido no Decreto Estadual nº 6.080/12 não reúne as características intrínsecas apregoadas no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/14 para ser definido e considerado como subvenção para investimentos e,

assim, ser excluído da incidência do IRPJ e da CSLL conforme efetuado pelo sujeito passivo no ano-calendário sob verificação fiscal.

Obviamente o benefício foi criado em âmbito estadual para favorecer os contribuintes fabricantes dos produtos relacionados no dispositivo legal, contudo os efeitos se restringem apenas ao imposto estadual.

Convém enfatizar que não há qualquer dispositivo no ordenamento jurídico federal que estende esse benefício específico à apuração dos tributos federais, já que, como visto anteriormente, o §4º, do art. 30, da Lei nº 12.973/14, determina que somente os benefícios de ICMS que atenderem os requisitos daquela lei devem ser considerados como subvenção para investimentos e assim influenciar na incidência tributária dos tributos federais.

Isto posto, os créditos presumidos de ICMS/PR apurados pelo sujeito passivo não devem ser considerados subvenção para investimentos, nos termos da legislação federal e, conseqüentemente, não possuem autorização legal para que sejam excluídos da apuração do IRPJ e da CSLL a pagar no 1º e 2º trimestres do ano-calendário de 2016 conforme realizado no LALUR e LACS pelo fiscalizado. (grifei)

Não comungo do respeitável entendimento. Não que desconheça a possibilidade de o crédito presumido concedido por uma Unidade de Federação ser instrumento da tão propalada “*guerra fiscal*” entre Estados, sem qualquer finalidade concreta de subvenção para investimento.

Apenas entendo que a referência a “*estímulo*” no artigo 30 supracitado dispensa tal avaliação. Nesse sentido, filio-me ao entendimento exarado pela i. ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo no acórdão nº 9303-013.093, nos seguintes termos:

Primeiramente, quanto ao Crédito Presumido de ICMS se constituir em subvenção para custeio ou para investimento, com a edição da Lei Complementar nº 160/2017, cujo art. 9º deu nova redação ao art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, incluindo os §§ 4º e 5º, passou-se a considerá-las todas para investimento, com efeitos retroativos:

(...)

Não ignoro que a Cosit mudou o seu entendimento a respeito, antes expressado pela Solução de Consulta nº 11/2020, que foi reformada pela Solução de Consulta nº 145/2020:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

INCENTIVOS FISCAIS. 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.

Este novo entendimento decorre de interpretação literal do art. 30, estabelecendo como condição para que a subvenção seja considerada para investimento (e não para custeio) que os recursos sejam efetivamente aplicados pelo beneficiário na implantação ou expansão de empreendimento econômico já existente, conforme Parecer Normativo CST nº 112/78:

2.11. ... podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la,

não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77.

(...)

Assim, à vista do entendimento atual da Cosit (reiterado na Solução de Consulta nº 40/2021), o Crédito Presumido de ICMS concedido ao contribuinte não seria subvenção para investimento *[naquele caso concreto do acórdão nº 9303-013.093]*.

Mas o meu entendimento é de que a interpretação da Cosit é mais que literal, pois o caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 fala em “subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

É a mais que conhecida “guerra fiscal”, mediante concessão de benefícios, para que as empresas, notadamente indústrias, “escolham” determinado Estado para se instalarem, ou para tornar as que lá já estão mais competitivas, e, assim, incrementem suas atividades, sendo que o desenvolvimento econômico também atrai outras empresas, dentro da cadeia produtiva ou de comercialização.

Não que inexistam benefícios vinculados à destinação dos recursos para determinados fins, mas a maioria não traz esta exigência, e, mesmo assim, são um estímulo ao que se pretende com esta renúncia fiscal.

E a Turma vem reiteradamente considerando como subvenção para investimento o Crédito Presumido de ICMS, sem fazer as exigências veiculadas pela Cosit. (grifei)

Entretanto, ainda que condição necessária à dedutibilidade, o fato de o crédito presumido poder ser admitido como subvenção para investimento, não é suficiente para tanto. É preciso que ele esteja regulamentemente escriturado como reserva de incentivos fiscais.

Tal exigência, longe de ser mera formalidade, evita potenciais efeitos pernósticos, bem assim malabarismos contábeis – tais como deduzir os créditos presumidos no LALUR e no LACS (para apurar menos tributos), mas não na escrituração contábil (para, por exemplo, elevar os lucros passíveis de distribuição).

No caso em tela, embora não se tenha notícia do pagamento de dividendos em 2016, fora detectado pela autoridade fiscal – e não contraditado pela recorrente – que as deduções glosadas *“anularam completamente o lucro líquido contábil, de maneira que não houve, em todos os períodos de apuração, qualquer valor a pagar a título de IRPJ e CSLL”*.

Tal constatação fiscal desnuda ter sido providencial, para a obtenção de tal resultado contábil pela recorrente, que a rubrica *“reserva incentivos fiscais”*, só tenha sido escriturada (com o valor do benefício estadual em questão) fora dos períodos de apuração de que tratam o p.p., vale dizer, apenas em 01/01/2017.

Evidentemente, o Direito Tributário não autoriza interpretações da legislação que possam relativizar a imposição de requisitos, ao ponto de viabilizar chicanes contábil-tributárias.

Por tal razão, acertada a glosa promovida pela autoridade fiscal.

Por fim, incumbe-me registrar o caráter inservível ao caso das jurisprudências colacionadas pela recorrente. Isso porque os recursos especiais são afetos à dedução de ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofis, a decisão do STJ no recurso especial teve efeito somente inter partes e a menção a decisões do CARF foi genericamente formulada. Sem surpresas quanto a este ponto, se considerado que, em primeira instância, aludiu-se a decisão que discutia a natureza jurídica do crédito presumido – se subvenção para investimento ou não – questão superada neste voto.

Conclusão

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra