



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                   |  |
|-------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>   | <b>10950.725760/2021-81</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>    | 1201-006.777 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>  | 15 de maio de 2024                                   |
| <b>RECURSO</b>    | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b> | J.A.PASQUINI & CIA.LTDA                              |
| <b>RECORRIDA</b>  | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Data do fato gerador: 31/03/2017, 30/06/2017, 30/09/2017, 31/12/2017

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: 31/03/2017, 30/06/2017, 30/09/2017, 31/12/2017

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.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1201-006.776, de 15 de maio de 2024, prolatado no julgamento do processo 10950.723235/2021-21, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente Redator

Participaram da sessão de 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.

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão de primeira instância, que, apreciando a Impugnação do sujeito passivo, julgou procedente o lançamento, relativo ao imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), referentes aos trimestres do ano-calendário 2017.

As circunstâncias da autuação e os argumentos de Impugnação estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

Oferecida a impugnação, a decisão de primeira instância manteve integralmente o lançamento, sob o racional decisório assim ementado:

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Data do fato gerador: 31/03/2017, 30/06/2017, 30/09/2017, 31/12/2017

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017, ARTS. 1º e 6º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. CONFAZ.

Em conformidade com os arts. 1º e 6º da Lei Complementar nº 160, de 2017, o Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, estabeleceu procedimentos para reconhecimento dos benefícios fiscais: publicação, registro e depósito do incentivo do Estado ou Distrito Federal perante o CONFAZ; contactou-se que o Estado do Paraná cumpriu a determinação.

CRÉDITO PRESUMIDO. RICMS PR 2012. RICMS PR 2017.

O crédito presumido de ICMS concedido tanto no RICMS/PR de 2012, quanto no RICMS/PR de 2017, não faz exigências quanto à destinação dos recursos para investimentos, no caso dos produtos derivados da mandioca classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM como amido de mandioca, amido modificado e dextrina, de mandioca, farinha de mandioca branca fina crua, farinha de mandioca branca grossa crua, farinha de mandioca torrada, farinha temperada de mandioca, fécula de mandioca, mandioquinha palha, polvilho, xarope de glicose de mandioca.

**SUBVENÇÕES. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.**

As subvenções para investimento, dentre as quais se inclui o crédito presumido de ICMS nos termos definidos pela Lei Complementar nº 160, de 2017, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que observados os requisitos e as condições impostas 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, além de comprovadas os recebimentos, registrados em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e cumprida a exigência do RICMS do Estado, de lançamento dos valores no RAICMS.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2017

**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).

**Impugnação Improcedente****Crédito Tributário Mantido**

Ciente da decisão de primeiro grau, a recorrente interpôs o recurso voluntário. Alegou, em síntese:

- **DA RAZÃO CONTÁBIL COMPROBATÓRIA.;**
- **ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO DIREITO DA CONTRIBUINTE EM EXCLUIR CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DO LUCRO REAL PARA EFEITO DE APURAÇÃO DE IRPJ E CSLL;**
- **DECRETO N. 7871/2017 DO ESTADO DO PARANÁ;**
- **DISPOSIÇÕES CONTRÁRIAS NO ACÓRDÃO 109-007.680 - 1ª TURMA DA DRJ09;**
- **DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO MULTA;**

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\$ 767.836,88 (setecentos e sessenta e sete mil, oitocentos e trinta e seis reais, oitenta e oito centavos)”*.

É o relatório.

**VOTO**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

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, repara 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 direito 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 regulamente escriturado como reserva de incentivos fiscais.

Tal exigência, longe de ser mera formalidade, evita potenciais efeitos perniciosos, 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 n o 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.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente Redator