



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.731484/2015-09
Recurso Voluntário
Resolução nº **1402-001.744 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de junho de 2023
Assunto IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Recorrente TRANSPORTES GABARDO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Junia Roberta Gouveia Sampaio, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Luciano Bernart, Jandir Jose Dalle Lucca, Alexandre Iabrudi Catunda, Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário contra o Acórdão nº 06-54.851 - 2ª Turma da DRJ/CTA. Por bem retratar os fatos contidos nos autos copio o Relatório da citada decisão:

Trata o processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/PASEP, e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), relativos ao ano calendário de 2011.

2. O auto de infração de IRPJ (fls. 904/920) exige o recolhimento de R\$ 3.109.464,19 de imposto e R\$ 2.332.098,14 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Relatório Fiscal, de fls. 929/965:

Fl. 2 da Resolução n.º 1402-001.744 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.731484/2015-09

Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real. Exclusões Indevidas: nos períodos de 01/2011 a 12/2011. Enquadramento legal no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 247 e 250 do RIR/1999. Multa de 75%.

3. O auto de infração de CSLL (fls. 891/903) exige o recolhimento de R\$ 1.123.727,11 de contribuição e R\$ 842.795,33 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Relatório Fiscal, de fls. 929/965:

Exclusões indevidas da base de cálculo ajustada da CSLL. Exclusões indevidas: nos períodos de 01/2011 a 12/2011. Enquadramento legal nos arts. 2º e 3º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; art. 1º da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996. Multa de 75%.

4. O auto de infração de PIS (fls. 921/928) exige o recolhimento de R\$ 206.016,62 de contribuição e R\$ 154.512,47 de multa de lançamento de ofício. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Relatório Fiscal, de fls. 929/965:

Incidência não cumulativa padrão. Insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep: nos períodos de 01/2011 a 12/2011. Enquadramento legal no art. 1º da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970; arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Multa de 75%;

5. O auto de infração de Cofins (fls. 883/890) exige o recolhimento de R\$ 948.925,13 de contribuição e R\$ 711.693,87 de multa de lançamento de ofício. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Relatório Fiscal, de fls. 929/965:

Incidência não cumulativa padrão. Insuficiência de recolhimento da Cofins: nos períodos de 01/2011 a 12/2011. Enquadramento legal no art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Multa de 75%;

6. Cientificada em 01/12/2015, conforme informação de fl. 881, tempestivamente, em 22/12/2015, a interessada apresentou impugnação aos lançamentos, às fls. 987/1003, acompanhada dos documentos de fls. 1004/1531, que se resume a seguir:

DOS FATOS

a. Relata que a Empresa, no ano de 2011, reduziu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores recebidos de subvenções para investimento, conforme determina o RIR/99, em seu artigo 443. A subvenção em questão é a concessão, pelo Governo do Estado de Goiás, de créditos de ICMS, visando à implantação de unidade de logística na cidade de Anápolis/GO. No curso da fiscalização a Impugnante apresentou vasta documentação comprovando a origem do crédito, sua natureza, seu valor, etc., tendo, a Receita Federal do Brasil, como estampado no Auto de Infração, concordado com os procedimentos, valores e lançamentos realizados pela Empresa, não contestando a origem e tão pouco a quantificação do crédito. Porém, não concordou com as exclusões por entender que às subvenções recebidas pela Empresa não seriam para investimento, mas sim de custeio;

b. Entende que, em que pesem os respeitáveis termos do Auto de Infração, o mesmo deve ser anulado, posto que: 1 - configura-se nulo por deficiência dos seus fundamentos; 2 - às subvenções concedidas pelo Governo do Estado de Goiás são para investimentos e, portanto, devem ser excluídas da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, conforme determina o RIR/99, em seu artigo 443; 3 - às subvenções de investimentos concedidas pelo Estado de Goiás para a Empresa Transportes Gabardo foram aplicadas integralmente na instalação de parque de logística situado na cidade de Anápolis/GO, com a devida contabilização fiscal; 4 - a empresa não excluiu o valor das subvenções da base de cálculo do PIS e da COFINS;

Fl. 3 da Resolução n.º 1402-001.744 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.731484/2015-09

Da Nulidade do Auto de Infração por Deficiência de Fundamentos

c. Anota que o Auto de Infração, ora impugnado, afirma que às subvenções concedidas à Empresa Transportes Gabardo Ltda. - créditos de ICMS – são subvenções de custeio e não para investimentos, razão pela qual devem compor a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e a COFINS. Para concluir que a subvenção em questão é de custeio e não de investimento o Auto de Infração reservou-se a analisar as normas editadas pelo Estado de Goiás, sem solicitar qualquer comprovação por parte da empresa de que os valores foram utilizados em investimento. Ainda, consta no Auto de Infração a afirmativa de que a empresa realizou os investimentos em Anápolis, porém, pela falta de controle do Estado de Goiás esses não seriam caracterizados como de investimento, mas sim de custeio;

d. Reitera que a Receita Federal do Brasil não solicitou à Empresa quaisquer documentos visando comprovar que os valores foram empregados em investimentos, mas simplesmente alegou que, conforme as normas editadas pelo Governo do Estado de Goiás, às subvenções em apreço caracterizam-se como de custeio. Ora, o trabalho fiscal deve ser detalhado e preciso. A omissão da Receita Federal na análise e solicitação de comprovação da aplicação dos valores recebidos a título de subvenção em investimentos torna integralmente nula a decisão, eis que a análise simples e reservada do Decreto editado pelo Governo de Goiás e dos atos firmados entre a Empresa e o Estado não são suficientes para descaracterizar às subvenções como sendo de investimento;

e. Cita decisão do CARF;

f. Conclui que, tendo em vista a deficiência de fundamentos do Auto de Infração, pela falta de análise quanto a utilização dos valores das subvenções para investimento, requer se digne Vossa Senhoria prover a presente Impugnação anulando o respectivo Auto de Infração;

Das Subvenções para Investimentos Concedidas Pelo Governo do Estado de Goiás

g. Afirma que o Auto de Infração impugnado afirma que as subvenções em questão são de custeio e não de investimento, razão pela qual devem compor a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e da COFINS. Para concluir que a subvenção em questão é de custeio e não de investimento o Auto de Infração reservou-se a analisar as normas editadas pelo Estado de Goiás, sem solicitar qualquer comprovação da Empresa de que os valores foram utilizados em investimentos. Concessa vénia, a análise posta no Auto de Infração é superficial e carece de fundamentos jurídicos como demonstraremos cabalmente a seguir;

h. Registra inexistir controvérsia de que as subvenções de investimento devem ser excluídas da apuração do IRPJ e CSLL, nos termos do artigo 443 do RIR/99. Ou seja, a Lei estabelece que às subvenções para investimentos devem ser excluídas da base de cálculo do IRPJ/CSLL, não tendo havido qualquer contestação desta exclusão pelo Auto de Infração. Assim, passamos a analisar se às subvenções concedidas em favor da Impugnante pelo Governo do Estado de Goiás caracterizam-se como sendo para investimentos ou custeio;

i. Explica que a Empresa, fundada nos anos 80, atua no seguimento dos transportes, tendo, no ano de 2006, iniciado tratativas com o Governo de Goiás para instalar unidade filial na cidade de Anápolis, que seria um Centro Logístico para atender seu principal cliente (HYUNDAI/CAOA) que instalou fábrica neste município. O Governo de Goiás, vislumbrando a geração de novos empregos, novos investimentos, apresentou uma sexta de benefícios/incentivos que poderiam ser concedidos em favor da Empresa, condicionado que esta se instalasse em Anápolis. Dentre esses benefícios, destacam-se às subvenções de investimentos em questão, foram instituídos pelo Decreto 5.835, que "regulamenta o incentivo Apoio à Instalação e Expansão de Empresas Operadoras de

Fl. 4 da Resolução n.º 1402-001.744 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.731484/2015-09

Logística de Distribuição de Produtos no Estado de Goiás - LOGPRODUZIR - subprograma do Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás - PRODUZIR";

j. Alega que o objetivo da norma é claro: INCENTIVAR EMPRESAS A SE INSTALAREM OU EXPANDIREM suas operações no Estado de Goiás. No corpo do Decreto constam outras disposições que afastam qualquer dúvida acerca do caráter de investimento das subvenções concedidas. Dentre as subvenções de investimentos concedidas pelo Governo do Estado do Goiás, por meio de Resoluções e Termos de Acordo, destacamos o crédito presumido do ICMS concedido em favor da Empresa e objeto deste recurso. Vale destacar ponto dos documentos firmados entre a Empresa e o Governo do Estado de Goiás (doc. 03 - Resoluções e doe. 04 - Termos de Acordo) que esclarecem e reforçam a razão e a natureza da subvenção concedida. Os instrumentos são claros, às subvenções foram concedidas para a Empresa no intuito de sua instalação no Estado de Goiás, afastando como pretende o Auto de Infração qualquer margem de interpretação de que os incentivos concedidos, conforme a legislação e normas do caso, se caracterizam como sendo de custeio. Com o devido respeito, afirmar que os benefícios concedidos pelo Estado de Goiás através do PRODUZIR e seus subprogramas são de custeio é um absurdo!!!!!! As normas são claras, os objetivos são claros, as exigências são claras, o programa visa à instalação de novas empresas no Estado de Goiás e/ou expansão das já instaladas, com nítido caráter de investimento. Portanto, equivocasse o Auto de Infração quando afirma que o LOGPRODUZIR traz subvenções de custeio, eis que flagrante, pelas disposições constantes no Decreto Estadual, que às subvenções em questão são para investimentos, eis que visam instalação e/ou expansão de unidades no Estado de Goiás. Nota-se que o próprio Auto de Infração reconhece que a Empresa realizou os investimentos pactuados. Ora, se houveram os investimentos, como pode a Fiscalização pretender desconsiderá-los!?!?!?!?

k. Cita decisões do CARF;

l. Conclui que resta flagrante que às subvenções concedidas pelo Governo do Estado de Goiás (créditos de ICMS) caracterizam-se para o investimento, devendo ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos termos do que preceitua o artigo 443 do RIR/99. Assim, se impõe o provimento da presente Manifestação de Inconformidade reconhecendo-se o crédito em questão e, por conseguinte, homologando a compensação realizada;

Dos Investimentos Realizados pela Recorrente Superiores a R\$ 40.000.000,00 (quarenta milhões de reais) na Instalação e Aparelhamento do Maior Centro de Logística da América Latina

m. Traz à baila os termos do PROTOCOLO DE INTENÇÕES firmado entre a Empresa Transportes Gabardo e o Estado de Goiás (Doe. 05 - Protocolo de Intenções), mais especificamente, às contra partidas que se comprometeu a Empresa para receber as subvenções de investimento em questão. O documento descreve as obrigações assumidas pelo Estado de Goiás, as obrigações assumidas pela Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, dentre elas às subvenções de investimento em questão, bem como as obrigações assumidas pela Empresa Transportes Gabardo;

n. Destaca a obrigação da Empresa de investir aproximadamente R\$ 40.000.000,00 (quarenta milhões de reais) na execução de obras e aquisições de máquinas e equipamentos necessários à implantação da unidade logística. Anexamos a presente Impugnação fotos da Filial Anápolis/GO da Empresa Transportes Gabardo Ltda. (Doe. 06 - Fotos Filial Anápolis/GO), que perfaz 1.200.000m² (um milhão e duzentos mil metros quadrados), com capacidade para armazenar 38.000 (trinta e oito mil) veículos, cujos investimentos com construções (asfalto, drenagem, iluminação, etc), aquisições de terrenos, aquisição de maquinário e demais equipamentos, entre outros, superam o valor de R\$ 40.000.000,00 (quarenta milhões de reais). Ainda, anexamos aos autos planilha dos investimentos realizados (doe. 07 - Planilha dos Valores Investidos), cópia dos documentos fiscais onde constam os registros de tais investimentos (doe. 08 - Registros

Fl. 5 da Resolução n.º 1402-001.744 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.731484/2015-09

Contábeis dos Investimentos), bem como cópia de contratos de aquisições de terrenos, de contratação de empreitada para execução de obras civis, contratos de aquisições de equipamentos (doe. 09 - Contratos de Aquisição de Terrenos, Equipamentos e Contratação de Empreitada), tudo a comprovar que às subvenções em questão além de deterem natureza para investimento, na prática, foram utilizadas para a empresa instalar sua unidade de logística na cidade de Anápolis/GO. Também, acostamos demonstrativo contábil da Empresa (doe. 10 -Registro das Subvenções na Conta Reserva de Capital) que comprova e demonstra que os valores recebidos a título de subvenção para investimento foram registrados na contabilidade da empresa na conta "reserva de capital". Assim, flagrante que todos os valores recebidos a título de subvenções concedidas pelo Governo do Estado de Goiás, além de serem para investimento, no presente caso, efetivamente foram aplicados na instalação de filial da Empresa na cidade de Anápolis/GO, afastando quaisquer dúvidas acerca de sua natureza, impondo a sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

o. Cita decisões do CARF;

p. Salienta que mesmo que os investimentos não tivessem sido realizados no exato momento da aferição da subvenção, o que não ocorreu no caso em comento, mas algum tempo depois, as mesmas, ainda assim, são consideradas para investimento, eis que a Empresa detém o prazo estabelecido na norma para a sua aplicação;

q. Conclui que resta flagrante que as subvenções concedidas pelo Governo do Estado de Goiás, além de serem para investimento, no caso concreto, foram aplicadas pela Empresa Transportes Gabardo na instalação de unidade de logística na cidade de Anápolis, devendo tais valores, portanto, serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos termos do artigo 443 do RIR/99. Desta forma, se impõe o provimento da presente Impugnação anulando o Auto de Infração atacado, eis que os valores deduzidos da base de cálculo do IRPJ e CSLL encontram guarida do RIR; DJ DRJ09 PR Fl. 1551

Da NÃO Exclusão dos valores referentes as Subvenções da base de cálculo do PIS e da COFINS

r. Reclama que o Auto de Infração, ora Impugnado, considerou que a Empresa excluiu indevidamente o valor da subvenção de investimento (Créditos de ICMS) da base de cálculo do PIS e da COFINS no ano de 2011. Ocorre, que a Impugnante NÃO EXCLUIU DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS os valores de subvenção (créditos de ICMS, mas sim, considerou esses valores para fins de cálculo do PIS e da COFINS devidos. Anexamos a presente Impugnação o cálculo mensal do PIS e da COFINS devidos no ano de 2011, onde se comprova que os valores das subvenções de investimentos que são os créditos de ICMS foram considerados para fins de cálculo do valor a pagar destas contribuições (Doe. 11 - Relatório Mensal da Base de Cálculo do Pis e da Cofins devidos). Notem que a Empresa não realizou nenhuma exclusão dos créditos de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, portanto, equivocou-se o Auto de Infração, também, quando afirma que a Impugnante excluiu da base de cálculo das contribuições o valor das subvenções recebidas pelo Estado de Goiás;

s. Requer se digne Vossa Senhoria reconheça a nulidade do Auto de Infração nos termos acima deduzidos, posto que a Empresa sequer excluiu o valor dos créditos de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, demonstrando a impropriedade do Auto de Infração lavrado também neste tópico, impondo a sua imediata anulação;

DOS PEDIDOS

t. Requer se digne Vossa Senhoria receber a presente Impugnação e atribuir-lhe o necessário efeito suspensivo para, no mérito, dar-lhe provimento: a) anulando o Auto de Infração recorrido, tendo em vista a deficiência de fundamentos da mesma, especificamente no que concerne a falta de análise quanto a utilização dos valores das subvenções para investimento; b) anulando o Auto de Infração recorrido, eis que as

Fl. 6 da Resolução n.º 1402-001.744 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.731484/2015-09

subvenções concedidas pelo Governo do Estado de Goiás - créditos de ICMS, caracterizam-se como sendo para investimento, devendo ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos termos do que preceitua o artigo 443 do RIR/99; c) anulando o Auto de Infração recorrido, eis que as subvenções concedidas pelo Governo do Estado de Goiás, além de serem para investimento, no caso concreto, foram aplicadas pela Empresa Transportes Gabardo na instalação de unidade de logística na cidade de Anápolis, devendo tais valores, portanto, serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos termos do artigo 443 do RIR/99; d) anulando o Auto de Infração recorrido no que tange as glosas de PIS e da COFINS, eis que a Impugnante não excluiu da base de cálculo do PIS e da COFINS o valor dos créditos de ICMS recebidos do estado de Goiás a título de subvenção de investimento; e) caso Vossa Senhoria entenda necessária a complementação do feito com novos documentos, a Impugnante, desde já, requer a realização de perícia contábil, formulando abaixo os seguintes quesitos: e.1 - Qual o valor investido pela Recorrente com compra de terrenos, equipamentos, instalação, entre outros na criação da filial Anápolis, desde o ano de 2007 até a presente data? valor das subvenções recebidos pela Empresa estão registrados na serva de capital? (valor das subvenções recebidos pela Empresa englobaram a base de PIS e da COFINS?)

7. É o relatório.

O referido Acórdão negou provimento à impugnação apresentada, proferindo as seguintes ementas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

O pedido de perícia pode ser indeferido pela autoridade julgadora, quando for prescindível para o deslinde do litígio, como é o caso em que as questões suscitadas já foram satisfatoriamente debatidas no voto.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

INCENTIVOS FISCAIS. REDUÇÃO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXIGÊNCIA DE PERFEITA SINCRONIA ENTRE SUBVENCIONADOR E SUBVENCIONADO. EXIGÊNCIA DE MECANISMOS QUE ASSEGUREM A DESTINAÇÃO LEGAL.

Para que um incentivo fiscal seja qualificado como subvenção para investimento, não basta o animus da autoridade estatal concedente, sendo necessária a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, exigindo-se que o instrumento legislativo que concede a subvenção disponha expressamente sobre a obrigação do beneficiário de alocar os recursos em bens do ativo imobilizado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Fl. 7 da Resolução n.º 1402-001.744 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.731484/2015-09

Ano-calendário: 2011

INCENTIVOS FISCAIS. REDUÇÃO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO NÃO CARACTERIZADA. RECEITA TRIBUTÁVEL.

O PIS incide sobre a receita bruta da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação, alcançando os incentivos fiscais, os quais somente não são tributáveis as subvenções para investimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2011

INCENTIVOS FISCAIS. REDUÇÃO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO NÃO CARACTERIZADA. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A Cofins incide sobre a receita bruta da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação, alcançando os incentivos fiscais, os quais somente não são tributáveis as subvenções para investimento.

O contribuinte foi cientificado por via postal em 03/06/2016 (fl 1.583) e apresentou Recurso Voluntário (fls. 1.585/1.605) em 01/07/2016, conforme "TERMO DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA", fl 1.584, apresentando, em linhas gerais, os mesmos argumentos que sua impugnação.

Voto

Da nulidade

A recorrente alega que os Autos de Infração seriam nulos, uma vez que a fiscalização não solicitou comprovação de que os valores recebidos à título de subvenção não foram utilizados em investimentos.

Estatuem os arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, *verbis*:

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.

Como se vê, o art. 59, II do Decreto nº 70.235, de 1972, trata de nulidade de despachos e decisões, o que não é o caso dos autos de infração, que se enquadra no art. 59, I.

Fl. 8 da Resolução n.º 1402-001.744 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.731484/2015-09

Ainda de acordo com o art. 59, I, supra, só se pode cogitar de declaração de nulidade do auto de infração – que se insere na categoria de ato ou termo –, quando esse for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I). Por sua vez, a nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, transcrito, somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura do auto de infração.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, a teor do art. 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

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.

No art. 10 do mesmo Decreto 70.235 são estatuídos os requisitos para a lavratura do auto de infração, o qual deverá ser lavrado por agente competente e conter, obrigatoriamente, os elementos arrolados em seus incisos I a VI, como se pode verificar em seu texto, transcrito abaixo:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Da combinação dos dispositivos acima transcritos depreende-se que só a inobservância dos pressupostos legais para a constituição do lançamento e para lavratura do auto de infração ou a incompetência do autuante são causas suficientes para invalidar a autuação e, conseqüentemente, o lançamento nela consignado. Como isso não ocorreu no presente caso, descabe a anulação ou cancelamento dos autos em análise.

As alegações quanto a ausência de solicitação de documentos por parte da autoridade autuante não são causas de nulidade do auto de infração, bem como não fere seu direito à ampla defesa nem ao contraditório por força das Súmulas Vinculantes n.º 46 e 162.

Súmula CARF n.º 46:

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

Súmula CARF n.º 162

Fl. 9 da Resolução n.º 1402-001.744 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.731484/2015-09

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

Do mérito

Quanto ao mérito, o litígio se resume basicamente em qual tratamento tributário deveria ser dado ao benefício concedido pelo estado de Goiás à empresa recorrente na forma de crédito presumido de ICMS, a denominada subvenção para investimento.

O art. 38, §2º, do Decreto-Lei 1.598/77 e o art. 1º inciso VIII, do Decreto-Lei 1.730/79, compilados no art. 443 do RIR/99, abaixo transcrito, estabelecem quais são as condições para que este estímulos concedidos pelos entes públicos não sejam computados na determinação do lucro real:

Subvenções para Investimento e Doações

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.

No caso em discussão temos que a lavratura do auto se deu porque a fiscalização entendeu que benefício concedido pelo Governo do Estado de Goiás à Recorrente não poderia ser classificado como subvenção para investimento. Entendeu que a correta classificação seria subvenção de custeio. Este entendimento foi fundamentado principalmente no Parecer Normativo CST 112, de 29/12/1978 (PN CST 112/78), abaixo transcrevo trechos do Relatório Fiscal em que o Auditor Fiscal demonstra suas conclusões:

3.4 CONCLUSÃO - TRATAMENTO FISCAL DAS SUBVENÇÕES:

Para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento e, neste caso, não abrangida pela base de cálculo do IRPJ, apurado pelo lucro real, e também da CSLL, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico pré-definido, não sendo suficiente a realização dos propósitos meramente almejados com a subvenção. Não caracterizada tal vinculação e sincronia, os valores objeto da subvenção, decorrentes de créditos presumidos de ICMS, devem ser computados na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No regime de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, os valores recebidos sob a forma de subvenção, inclusive na modalidade de crédito presumido de ICMS, constituem, como regra geral, receita tributável, e devem integrar a base de cálculo das contribuições, excetuada a hipótese de estar configurada uma subvenção para investimento, revestida de todas as características relacionadas no PN CST 112/78, e observados os termos da legislação que regula o IRPJ.

(...)

Fl. 10 da Resolução n.º 1402-001.744 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.731484/2015-09

4.6 CONCLUSÕES SOBRE A SUBVENÇÃO RECEBIDA PELA GABARDO

De todo o acima exposto, consideramos que a subvenção recebida pela GABARDO para implementação de unidade no Estado de Goiás não tem toda as características necessárias para ser classificada como “subvenção para investimentos”, logo, deve ser classificada como “subvenção para custeio” e, por conseguinte, tributável para fins de impostos e contribuições federais.

Da mesma forma, e valendo-se basicamente dos mesmos fundamentos, citando, ainda, a Solução de Consulta Cosit Nº 188 de 31/07/2015, a DRJ/CTA manteve a autuação, conforme o voto parcialmente reproduzido abaixo:

34. Para o deslinde do presente litígio, o aspecto relevante é a condição trazida no item 2.12 do Parecer Normativo CST n.º 112/78, acima transcrito, que exige perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento, impondo-se também a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. É igualmente insuficiente a simples aplicação dos recursos recebidos como subvenção, para fins de caracterização do benefício fiscal.

(...)

36. De acordo com Solução de Consulta Cosit Nº 188 de 31/07/2015, excertos abaixo copiados, fica claro que, para que haja perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, o instrumento legislativo que concede a subvenção deve dispor expressamente sobre a obrigação do beneficiário de alocar os recursos em bens do ativo imobilizado. Somente assim assegura-se que a subvenção esteja vinculada diretamente à aplicação em empreendimento titulado pelo beneficiário. Esse entendimento encontra-se em sintonia com o Parecer Normativo CST n.º 112/78, acima transcrito, em cujo item 3.6, que trata exclusivamente sobre benefícios do ICMS, elucida-se que “subvenção é sempre previsto em lei, da qual consta expressamente a sua destinação para o investimento”.

Com base no PN CST n.º 112, de 1978, a Coordenação-Geral de Tributação entendeu que, embora a concessão desses benefícios estivesse condicionada à prévia implantação ou expansão de empreendimento econômico no Estado, não havia disposição expressa no sentido de obrigar a alocação dos recursos em bens ou direitos do ativo imobilizado. Portanto, considerou que esses benefícios não consistiam em subvenção para investimento, por faltar neles sincronia entre a liberação dos recursos e a aplicação nos empreendimentos.

Daí conclui-se que não se vislumbra a possibilidade de enquadrar o benefício decorrente do crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina como subvenção para investimento. Com efeito, o que se verifica é o estabelecimento de critérios para a concessão de benefícios para alguns setores econômicos, mas a economia por eles gerada (redução do valor a pagar de ICMS) não está vinculada diretamente à aplicação em empreendimento titulado pelo beneficiário. Não é possível identificar sincronia entre a intenção do subvencionador (liberação do benefício) e a ação do subvencionado (aplicação no investimento previsto).

37. No caso concreto, a autoridade fiscal não descuidou de averiguar a condição de perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Pelo contrário, conforme já narrado no item anterior, ele foi diretamente ao ponto e, pelo Termo de Intimação de fls. 138/142, intimou o contribuinte a informar e comprovar se, no âmbito do Termo, dos aditivos, do programa governamental e da legislação estadual, estava prevista alguma contrapartida a título de investimento por parte do contribuinte e, havendo, qual o valor definido desta. O contribuinte respondeu (fls. 146/147) que “não

Fl. 11 da Resolução n.º 1402-001.744 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.731484/2015-09

está previsto no convênio e no aditivo, a previsão de contrapartidas a título de investimentos, desta forma não tem valor definido”.

38. Não satisfeito com a resposta, o autuante voltou a intimar o contribuinte (Intimação Fiscal de fls. 632/633), para saber se o Estado de Goiás, de alguma forma, acompanhava/controlava os investimentos realizados pela GABARDO. O contribuinte foi instado a: i) Informar de que forma é feito o acompanhamento e o controle, pelo Estado de Goiás, quanto à implementação, por parte da empresa, de sua contrapartida no referido programa (apresentação de relatórios, processos administrativos, controle dos benefícios usufruídos, etc.); ii) Informar se existe alguma forma, periódica ou não, de chancela, validação ou autorização pelo Governo de Goiás do andamento dos investimentos e da fruição dos benefícios. Havendo, apresentar cópia de toda a documentação existente. Na resposta (fls. 639/661), a intimada informou que “não existe nada pactuado nas Resoluções e Termos de Acordo Regime Especial – TARE homologado no Estado de Goiás, conforme documentos já apresentados anteriormente, quanto ao acompanhamento e/ou controle dos investimentos.”; e que “mensalmente entrega os documentos que ora anexou, os quais são memórias de cálculo do programa LOGPRODUZIR”. O auditor fiscal verificou que nas referidas memórias de cálculo não havia informações sobre investimentos realizados.

39. Dessa forma, em vista da ausência da perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, entendo que os benefícios fiscais recebidos pelo contribuinte não se encaixam no regime das subvenções para investimento.

Acontece, porém, que, após os atos citados acima, entrou em vigor Lei Complementar nº 160/2017 (LC 160/17), que alterou a Lei nº 12.973/2014, inserindo os §4º e §5º ao artigo 30, abaixo transcrevo o referido artigo na sua íntegra:

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;

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos;

Fl. 12 da Resolução n.º 1402-001.744 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.731484/2015-09

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

Com a inserção destes parágrafos no ordenamento jurídico, temos que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS para serem considerados subvenção para investimentos basta cumprir os requisitos estabelecidos no art 30 acima. Valendo, inclusive, para os processos administrativos ainda não definitivamente julgados, como é o caso do presente litígio.

Assim, para que os benefícios, relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados serem considerados subvenções para investimento e não serem incluídos na apuração do lucro real têm que cumprir os seguintes requisitos: i) foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e ii) foram registrados em reserva de lucros.

Sobre o primeiro requisito acima a LC 160/17, estabeleceu a aplicação das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, aos benefícios anteriormente concedidos e em desacordo com o artigo 155, na alínea 'g' do inciso XII do § 2º, desde que atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados, nos termos dos artigos 10 e 3º:

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.

Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

Fl. 13 da Resolução n.º 1402-001.744 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.731484/2015-09

§ 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.

§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

I - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

III - 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

IV - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;

V - 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.

Assim temos que após a publicação da LC 160/17 todos os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, sendo aplicado, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, como é o caso em questão.

Desta maneira, para não fazerem parte da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é o suficiente para tais incentivos fiscais estaduais que cumpram os requisitos exigidos no art 30 da Lei 12.973/2014 e 10 da LC 160/17.

Em recente decisão do STJ no REsp 1987158/SC é confirmado o que foi acima exposto:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. TEMA 1182. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIOS FISCAIS DIVERSOS DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. PRETENSÃO DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DOS EFEITOS DO ERESP 1.517.495/PR. PRECEDENTES DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. QUE ENTENDEM PELA POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO LEGAL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

Fl. 14 da Resolução n.º 1402-001.744 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.731484/2015-09

CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014. CASO CONCRETO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PROVIDO EM PARTE.

1. Da limitação da tese proposta: Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

2. Da Jurisprudência firmada pelas Turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça: A temática em julgamento foi objeto de sucessivos debates em ambas as Turmas de Direito Público deste Superior Tribunal de Justiça, dos quais se podem extrair as duas posições formadas.

2.1. A Primeira Turma aplica o princípio federativo para excluir os benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp 1.222.547/RS, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, DJe de 16/3/2022).

2.2. A Segunda Turma aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ou seja, entende que deve ser verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão dos benefícios fiscais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05/04/2022).

3. A exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL: A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (EREsp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, DJe de 1/2/2018). O objeto deste repetitivo consiste em investigar se os fundamentos determinantes para a conclusão adotada no ERESP 1.517.492/PR se aplicam aos demais benefícios fiscais de ICMS.

4. Diferença entre o crédito presumido e as demais espécies de benefícios fiscais de ICMS: De acordo com a doutrina especializada, em virtude do chamado "efeito de recuperação" que é próprio do regime da não-cumulatividade, benefícios ou incentivos fiscais que desonerem determinadas operações representam tão somente diferimentos de incidência.

4.1. O efeito de recuperação: O efeito de recuperação é um fenômeno próprio de sistemas que adotam a não cumulatividade do tipo "imposto sobre imposto", como foi a opção brasileira para o ICMS. Adotado o método "imposto sobre imposto", uma alíquota inferior, redução de base de cálculo ou uma isenção, por exemplo, aplicadas no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, na ponta final. É que a diferença é recuperada pelo Fisco através da aplicação de incidência mais elevada nas operações posteriores, diante da ausência da possibilidade de apuração de crédito de imposto destacado na nota fiscal. Esse é o chamado efeito de recuperação, representado no diferimento da incidência.

4.2. A não-cumulatividade do ICMS e o diferimento da incidência: A respeito do tema do efeito da recuperação no contexto da não-cumulatividade do ICMS, o professor Hugo de Brito Machado assevera que: "As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência.

Fl. 15 da Resolução n.º 1402-001.744 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.731484/2015-09

Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto para as operações seguintes.

" (MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 18, p.

27-39, mar. 1997. p. 39). Como assertivamente apontado pelo professor, somente a efetiva criação de crédito presumido será capaz de afastar esse efeito de recuperação. No mesmo sentido, ensina Ivan Ozai que "a isenção do imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por efeito de recuperação" (OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios fiscais do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P.148). Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS:

a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

4.3. A peculiaridade do benefício fiscal do crédito presumido de ICMS: Dadas as características da não-cumulatividade adotada no sistema tributário brasileiro, a atribuição do crédito presumido tem peculiaridades que apartam esse benefício daqueles outros que não representam a atribuição de crédito, mas a desoneração (isenção, redução de base de cálculo, dentre outros).

5. Compreensão firmada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: No mesmo sentido, a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP n. 1.968.755/PR (Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022) que versou sobre a possibilidade de extensão aos demais benefícios fiscais de ICMS do entendimento firmado para o crédito presumido, compreendeu que "o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos".

6. Impossibilidade de extensão do entendimento firmado no ERESP n. 1.517.492/PR: Diante das premissas aqui seguidas, compreendo pela impossibilidade de se adotar a mesma conclusão que prevaleceu no ERESP 1.517.492/PR para alcançar outros benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros.

7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS: Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Aplica-se o entendimento segundo o qual, "muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos

Fl. 16 da Resolução n.º 1402-001.744 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.731484/2015-09

econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei" (EDcl no REsp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023 8. Teses a serem submetidas ao Colegiado:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

9. Análise do caso concreto: Na hipótese dos autos, o recurso especial foi interposto pelo contribuinte, com a indicação de violação dos seguintes dispositivos normativos: art. 9º da Lei Complementar n. 160/2017, art. 443 do RIR/1999 e art. 523 do RIR/2018. No caso dos autos o benefício fiscal que se pretendeu excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é especificamente a redução da base de cálculo de ICMS promovida pelo Estado de Santa Catarina através do art. 9º inciso I, do RICMS-SC. Analisando a conclusão a que chegou o Tribunal de origem, observa-se que ela se encontra em conformidade com a proposta firmada para o Tema 1.182.

Ademais, no caso concreto, o não cumprimento dos requisitos do Art. 30 da Lei 12.473/2014 para a dedução dos benefícios fiscais de ICMS está expresso no voto e na ementa do acórdão recorrido, não sendo a hipótese de determinar o retorno dos autos para o exame dessa questão.

10. Dispositivo: Recurso especial da Fast Indústria E Comércio Ltda parcialmente provido, com determinação do retorno dos autos à origem.

Acórdão sujeito ao regime previsto no artigo 1.036 e seguintes do CPC/2015.

Ocorre que tanto a fiscalização, como a 2ª Turma da DRJ/CTA, entenderam que o benefício fiscal dado pelo Estado de Goiás à Recorrente não se tratava de subvenção para investimento, entendimento este que não pode prosperar após a publicação da LC 160/17.

Este fato impediu que fossem verificados o cumprimento dos requisitos estabelecidos pelo art 30 da Lei nº 12.973/2014 e pelos art 3º e 10º da LC 160/17, para que este tipo de incentivo usufruído pela Recorrente não fizesse parte do lucro real.

Fl. 17 da Resolução n.º 1402-001.744 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.731484/2015-09

Sendo assim, entendo que o processo deve ser baixado em diligência para que seja verificado o cumprimento dos seguintes requisitos para que o benefício em questão não seja computado na apuração do lucro real:

- a) Foi concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, observando o disposto no arts 3º e 10º da LC 160/17.
- b) Foi registrado em reserva de lucros, e, caso tenha sido utilizada, verificar se o foi somente para absorção de prejuízos depois de totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal, ou aumento do capital social nos termos do art 30 da Lei nº 12.973/2014.

(documento assinado digitalmente)

Aexandre Iabrudi Catunda