



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.722275/2013-37
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.358 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 19 de setembro de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ELETROCAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL. PARADIGMA REVERTIDO. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não comprova divergência para o recebimento do recurso especial paradigma posteriormente alterado por esta Casa.

RECURSO ESPECIAL. SIMILITUDE FÁTICA. FATO JURÍGENO.

Para o recebimento do recurso especial necessária a demonstração pelo recorrente de similitude entre o acórdão paradigma e o recorrido.

RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. DIFERENÇAS FÁTICAS. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que as situações enfrentadas no paradigma e no recorrido apresentam diferenças fáticas relevantes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e, por maioria de votos, em não conhecer do recurso especial apresentado pelo Contribuinte, vencidos o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (relator) e a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que conheciam em parte do recurso, apenas no que se refere a incidência de IRPJ e CSLL em créditos presumidos de ICMS. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimaraes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Tatiana Josefovich Belisario (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos (suplente convocada) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

1.1. Tratam-se de Recursos Especiais interpostos pela **Fazenda Nacional** e pela **Contribuinte** contra decisão proferida no Acórdão 1402-002.520, assim ementado e decidido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

SUBVENÇÃO. INVESTIMENTO. VINCULAÇÃO. SINCRONIA.

Os recursos fornecidos pela Administração Pública às pessoas jurídicas somente são classificados como subvenção para investimento se houver vinculação e sincronia entre o fornecimento dos recursos e a aquisição de bens e direitos referentes à implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

SUBVENÇÃO. INVESTIMENTO. REALIZAÇÃO.

Os valores correspondentes ao benefício fiscal de isenção ou redução de ICMS que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro real.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. AUTO ORGANIZAÇÃO.

A desqualificação de planejamento em que há auto organização societária procede se o motivo não for predominantemente fiscal, ainda que determinado negócio jurídico vise a redução da carga tributária, conquanto que se apóie em razões de ordem empresarial, destituídas de abuso de direito.

LANÇAMENTO REFLEXO. Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

MULTA QUALIFICADA.

Uma única fundamentação genérica para todos os itens do Termo de Verificação Fiscal e para um Auto de Infração com varias infrações, não serve para ensejar a qualificação

da multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei 9.430/96, para 150%, eis que as infração constantes nos autos são relativas a matérias distintas, sendo que cada uma trata de diversos atos praticados pela Recorrente sem cronologia ou ligação. Para imputar multa qualificada, a fiscalização deve provar individualmente, por infração, a prática dos conceitos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, eis que é medida extrema, aplicada apenas em hipóteses específicas, quando terminantemente comprovada e fundamentada. A constatação de planejamento tributário por si só, não enseja a qualificação da multa de ofício para 150%, uma vez não caracterizada especificamente a intenção dolosa, o conluio e a ocorrência de simulação.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DEMONSTRAÇÃO.

Uma única fundamentação genérica para todos os itens do Termo de Verificação Fiscal e para um Auto de Infração com várias infrações, não serve para ensejar a responsabilização do sócio da empresa nos termos do inciso III do artigo 135 do CTN, eis que as infração constantes nos autos são relativas a matérias distintas, sendo que cada uma trata de diversos atos praticados pela Recorrente sem cronologia ou ligação. Para imputar responsabilidade solidária, a fiscalização deve provar individualmente, por infração, a prática de atos com excesso, eis que é medida extrema, aplicada apenas em hipóteses específicas, quando terminantemente comprovada e fundamentada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário da pessoa jurídica autuada para excluir o coobrigado da relação jurídico-tributária, cancelar integralmente a exigência referente ao item 005 do Auto de Infração, cancelar a exigência do PIS e da Cofins referente aos itens 004 e 006 do Auto de Infração; e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

1.2. Insurge-se a **Fazenda Nacional** contra a parte da decisão que afastou a exigência de PIS e COFINS sob as subvenções, apontando como paradigma o seguinte Acórdão (que será analisados em juízo de prelibação):

“Processo nº 10315.000914/2002-51

Recurso nº 131.628 Voluntário

Matéria Contribuição para o PIS COFINS

Acórdão nº 204-01.911

Sessão de 20 de outubro de 2006

Recorrente INDUSTRIAL BOPIL DE CALÇADOS LTDA.

Recorrida DRJ - Fortaleza/CE

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. AMPLIAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO.

LEI 9.718/98. Ainda que tenha sido proferida em sessão Plenária, a decisão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/98 que promoveu o alargamento da base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins somente pode ser estendida aos demais contribuintes não integrantes da lide

especifica após a edição da Resolução do Senado Federal de que trata o art. 52, X da CF. Aos integrantes do Conselho de Contribuintes é vedado deixar de aplicar norma legal ou ato normativo em virtude de inconstitucionalidade. Norma Regimental: art. 22-A do Regimento Interno baixado pela Portaria MF nº 55/98.

PIS. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS.

As contrapartidas das variações da moeda nacional em relação às moedas estrangeiras devem ser registradas contabilmente pelo regime de competência, obrigatoriamente no ano de 1999, e compor a base de cálculo da Cofins, na forma dos arts. 2º, 3º e 9º da Lei nº 9.718/98. Tais variações se identificam, por expressa disposição legal, às receitas financeiras, não estando albergadas pela isenção conferida às receitas de exportação. A partir do ano de 2000, a aplicação do regime de caixa está condicionada à opção por este regime CSLL e o PIS. Inexiste regime contábil ou disposição legal que permita o cômputo da receita no momento do vencimento da obrigação.

PIS. BASE DE CÁLCULO. VALORES DE INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS PELO GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ.

O valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado do Ceará, em cumprimento ao Programa PROVIN, caracteriza-se como subvenção para custeio e deve ser registrado contabilmente como receita integrante da base de cálculo da contribuição.

COMPENSAÇÃO ALEGADA E NÃO COMPROVADA. COMPENSAÇÃO COMO TESE DE DEFESA.

A compensação de créditos com débitos de tributos e contribuições, deve ser devidamente declarada em DCTF e comprovada pelo sujeito passivo. Não cabe alegação de compensação como argumento de defesa contra o lançamento. Auto-compensação não pode ser convalidado pela autoridade administrativa

Recurso Voluntário Negado.

(2º CC, Quarta Câmara, Recurso nº 131.628, Rel. Cons. Júlio César Alves Ramos, Ac. 204.01.911, Sessão de 20.10.2006)

“Processo nº 10280.722150/201193

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 1402001.277

– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 4 de dezembro de 2012

Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IRPJ

Recorrente COMPAR COMPANHIA PARAENSE DE REFRIGERANTES

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2007

BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DO IRPJ. FRUIÇÃO. O benefício fiscal de redução do IRPJ, fundamentado no artigo 1º da Medida Provisória nº 2.19914/

2001, com as alterações promovidas pela Lei nº 11.196/2005, cuja expedição do laudo constitutivo do direito ocorreu após o ano calendário subsequente ao de início de

operação do projeto beneficiado, tem termo inicial de fruição no ano-calendário de expedição do laudo.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. EXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO E SINCRONISMO. CARACTERIZAÇÃO – Os valores correspondentes ao benefício fiscal de redução de ICMS, decorrentes da obtenção de créditos presumidos, que possuam vinculação, ainda que indireta, com a aplicação dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, caracterizam como subvenção para investimento, podendo ser excluída na determinação do lucro real.

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES. O PIS e a COFINS tem como base de cálculo o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferido pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para suas receitas. As subvenções obtidas do poder público, tais como os créditos presumidos de ICMS, independentemente de sua *classificação contábil*, **são receitas do subvencionado, devendo, portanto, integrar a base de cálculo da contribuição.**

Recurso Voluntário Provido em Parte.”

1.2.1. No mérito, a **Fazenda Nacional** argumenta, em síntese:

1.2.1.1. Receita, enquanto base de cálculo do PIS/COFINS é a totalidade dos recebimentos da pessoa jurídica;

1.2.1.2. O Supremo Tribunal Federal fixou a base de cálculo do PIS/COFINS como receitas operacionais no RE 390.840;

1.2.1.3. Receita operacional é “*totalidade das receitas provenientes da atividade que constitui o objeto social da empresa*”;

1.2.1.4. Receitas operacionais acessórias são receitas recebidas não a partir das atividades descrita no objeto social da empresa mas com outras ligadas a este objeto social;

1.2.1.5. As subvenções de custeio caracterizam-se como um auxílio público concedido para as empresas sem qualquer contrapartida e, em assim sendo, são receitas operacionais acessórias, nos termos do artigo 44 da Lei 4.506/64;

1.2.1.6. Não há dispositivo legal que permita a exclusão das subvenções de custeio da base de cálculo do PIS e da COFINS.

1.3. Intimada, a **Contribuinte** apresentou contrarrazões, em que destaca:

1.3.1. O Recurso Especial da **Fazenda Nacional** não deve ser recebido eis que ele trata da concessão de benefício fiscal diverso do ora analisado;

1.3.2. O programa MS-EMPREENDEDOR ao “promover os investimentos para **integração, expansão, modernização e consolidação** dos setores econômicos daquele Estado” qualifica-se como subvenção de investimento, não tributável pela contribuições não cumulativas;

1.3.3. A qualificação da subvenção como de investimento foi feita pelo Estado do Mato Grosso do Sul e não pode a União alterar esta qualificação;

1.3.4. *“Haja vista que a própria legislação estadual impede que tais valores sejam disponibilizados aos sócios (devendo ser resguardados em conta separada), não se verifica acréscimo patrimonial em circunstância alguma, motivo pelo qual estes valores não podem ser encarados como receita apta à tributação do PIS/COFINS, levando à completa insubsistência do pleito recursal efetuado nestes autos”;*

1.3.5. Os valores recebidos no âmbito do MS-EMPREENDEDOR têm destino certo, logo não se encaixam no conceito de receita, nomeadamente, **“ELEMENTO NOVO E POSITIVO [do patrimônio], sem quaisquer reservas, condições ou correspondência imediata no passivo”;**

1.3.5.1. *“Ademais, no caso dos autos não se tem uma receita recebida, mas sim uma efetiva redução de custo através do abatimento parcial do ICMS devido, portanto não há como sujeitar tais valores à tributação pelo PIS e COFINS”.*

1.4.1. A seu turno, a **Contribuinte** em seu uniformizador, debate acerca da caracterização da concessão de benefícios fiscais de crédito de ICMS como subvenções de investimento e da inaplicabilidade do Parecer CST 112/78 em razão de sua ilegalidade para fins de classificação de subvenções.

1.4.2. Para demonstrar o dissídio jurisprudência a **Contribuinte** aponta os seguintes paradigmas, que serão analisados em juízo de prelibação:

Caracterização da concessão de benefícios fiscais de crédito de ICMS como subvenções de investimento

Ementa(s) Assunto: Classificação de Mercadorias Ano-calendário: 2011

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. PERCENTUAL. LEGALIDADE.

Os percentuais da multa de ofício, exigíveis em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, não dispondo as autoridades administrativas de competência para apreciar a constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO-CSLL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. CARACTERIZAÇÃO.

As subvenções para investimento - in casu, correspondentes a créditos presumidos de ICMS - diferenciam-se das subvenções de custeio, tão somente, na medida em que as primeiras são concedidas com o fito de estimular investimentos regionais ou setoriais, operados mediante instalação ou expansão - inclusive qualitativa - de empreendimentos econômicos. Ao contrário do quanto aduzido pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, a caracterização de dado benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto predeterminado. No mais, para tais fins, irrelevante é a análise das contrapartidas

impingidas ao contribuinte, postas, pelo ente outorgante, como pré condições à fruição da benesse.

PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

O “crédito presumido do ICMS”, mero incentivo fiscal, não se trata de receita auferida pela empresa, portanto, está fora do campo de incidência do PIS e da COFINS, não devendo compor a sua base de cálculo. Não há a subsunção do fato concreto (“crédito presumido do ICMS”) com a hipótese normativa (“auferir receita”), portanto, não se instaurará o conseqüente da norma (relação jurídico tributária/obrigação tributária).

PERDA DE ESPONTANEIDADE. RETIFICAÇÃO DE DCTF. PARCELAMENTO. APROVEITAMENTO DOS RECOLHIMENTOS.

Correto o lançamento com base em valores declarados em DCTFs retificados após o início do procedimento fiscal, ainda que parcelados posteriormente, cujos recolhimentos poderão ser abatidos por ocasião da cobrança ao final da discussão do litígio.

CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL. PIS e Cofins o que restar decidido no lançamento do IRPJ. (CARF – Processo nº 10480.723327/2015-46, Acórdão nº 1302-002.303, Rel. Cons. Rogério Aparecido Gil, Data da Sessão: 24/04/2017).

Ilegalidade do Parecer CST 112/78

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2008

ANÁLISE DE LEGALIDADE. POSSIBILIDADE.

Cabe aos órgãos julgadores, em sede administrativa, analisar a legalidade dos atos praticados pela Fazenda Pública. Neste sentido, tanto o CARF quanto a DRJ podem afastar a incidência de ato infralegal que atente contra a lei tributária.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. IN SRF Nº 243/2002. LEGALIDADE.

A Instrução Normativa SRF nº 243/02 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/00.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tendo o auto de infração referente à CSLL sido lançado com base nas mesmas infrações, então aplicam-se as mesmas conclusões alcançadas com relação ao IRPJ. (CARF – Processo nº 16561.720092/2013-55, Acórdão nº 1201-001.426, Rel. Cons. João Carlos de Figueiredo Neto, Data da Sessão: 04/05/2016).

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ –

Exercício: 2003, 2006 –

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NORMAS PROCESSUAIS -

NULIDADE - Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta (Decr. 70.235/72, art. 59, § 3º).

IRPJ - REDUÇÃO DO ICMS A RECOLHER - SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO - NÃO-CARACTERIZAÇÃO - Os incentivos concedidos pelo estado da Bahia, consistentes em redução do ICMS a recolher pela via do crédito presumido, cujos valores são mantidos em contas de reserva no patrimônio líquido, não se caracterizam como subvenção para custeio a que se refere a art. 392 do RIR/99. O Parecer Normativo CST 112/78 faz interpretação em desacordo com o art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 1.730/79.

LANÇAMENTOS DECORRENTES E MULTAS ISOLADAS - Aplica-se aos lançamentos decorrentes (CSLL) as mesmas razões de decidir aplicáveis ao litígio principal. Afastadas as exigências de IRPJ e CSLL, os ajustes nas bases de cálculo das estimativas tornam-se indevidos e, portanto, são indevidas as multas isoladas aplicadas por insuficiência de recolhimentos mensais.

Recurso Voluntário Provido.

(CARF – Processo nº 13558.000107/2007-88, Acórdão nº 108-09.767, Rel. Cons. Irineu Bianchi, Data da Sessão: 13/11/2008).

1.4.3. No mérito, a **Contribuinte** argumenta:

1.4.3.1. O artigo 38 do Decreto-Lei 1.598/77 não estabelece de forma peremptória a necessidade de perfeita correspondência entre os benefícios auferidos pelo contribuinte e o montante empregado no investimento corrente para exclusão do investimento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

1.4.3.2. A isenção do ICMS descrita no artigo 2º da Lei Complementar 93/2001 é claramente desenvolvimentista, qualificando-se como subvenção de investimento;

1.4.3.3. Se os valores referentes à subvenção são todos direcionados a políticas de Estado estes não podem ser considerados disponíveis e, conseqüentemente, não compõe a base de cálculo das exações em liça (IRPJ e CSLL);

1.4.3.4. A Lei Complementar 160/2017 qualificou os incentivos fiscais estaduais como subvenção de investimentos.

1.5. Em contrarrazões a **Fazenda Nacional** alega, em síntese:

1.5.1. A subvenção para investimento “*exige que os recursos incentivados sejam específica e efetivamente utilizados em investimentos*” e somente neste caso não são tributadas pelo IRPJ e pela CSLL, nos demais, configura-se como receita tributável;

1.5.2. O benefício fiscal concedido para a **Contribuinte**, nomeado de MS-EMPREENDEDOR, “*não exige a completa aplicação dos recursos doados no ativo permanente da empresa situado do estado. Pelo contrário, mesmo com plena observância das regras do benefício, permitiu-se que apenas 5% do valor total fosse efetivamente utilizado na “ampliação” do empreendimento econômico da filial sul-mato-grossense da ELETROCAL*”;

1.5.3. “A LC 93/2001 do estado do Mato Grosso do Sul [que fundamenta o benefício concedido à **Contribuinte**] teve seus artigos 6º, 7º e 8º considerados inconstitucionais pelo STF na ADI 3.794, em 1º de junho de 2011, por permitirem a concessão de incentivos atrelados ao ICMS sem amparo em convênio interestadual”.

Voto Vencido

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. O recurso da **Fazenda Nacional** é tempestivo. O paradigma 1402-001.277 foi alterado pelo Acórdão 9101-003.347, mantido, portanto, apenas o paradigma 204-01.911 do Conselho de Contribuintes. Embora o recurso apresente uma série de questões laterais para a solução da controvérsia é possível da leitura do arrazoado chegar até a interpretação legislativa questionada (artigo 1º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e art. 44 da Lei 4.506/64). Os paradigmas versam sobre as matérias devidamente prequestionadas no Acórdão recorrido (que não trata de nulidade na forma da Lei 9.784/99) de Turma Ordinária.

2.1.1. O paradigma 204-01.911 afasta, expressamente, a aplicação do quanto decidido pelo Egrégio Sodalício no RE 357.950 - que definiu a base de cálculo de PIS/COFINS como venda de mercadorias e prestação de serviços - por entender necessário publicação de Resolução do Senado para fazê-lo, como revela a Ementa:

Ementa: ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. AMPLIAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO.

LEI 9.718/98. Ainda que tenha sido proferida em sessão Plenária, a decisão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº9.718/98 que promoveu o alargamento da base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins somente pode ser estendida aos demais contribuintes não integrantes da lide específica após a edição da Resolução do Senado Federal de que trata o art. 52, X da CF. Aos integrantes do Conselho de Contribuintes é vedado deixar de aplicar norma legal ou ato normativo em virtude de inconstitucionalidade. Norma Regimental: art. 22-A do Regimento Interno baixado pela Portaria MF nº 55/98.

2.1.2. Todavia, o RICARF em seu artigo 67 § 12 inciso IV dispõe que não servirá como paradigma Acórdão que contrarie decisão do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade de Lei. Desta forma, o Recurso Especial da Fazenda Nacional não comporta conhecimento.

2.1.3. Ademais, o Acórdão Paradigma trata de incidência das contribuições sobre o benefício fiscal nomeado de FDI/PROVIN consistente:

Numa doação do Poder Público com o intuito de promover o desenvolvimento daquele Estado, por meio de empréstimo concedido com recursos provenientes do FDI (Fundo de Desenvolvimento Industrial), correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) do

ICMS efetivamente recolhido, a ser liquidado em 36 (trinta e seis) meses após a liberação dos recursos. (fls. 9 do Paradigma)

2.1.3.1. Portanto, não há qualquer similitude fática com o Acórdão recorrido que trata de incidência de PIS/COFINS sobre crédito presumido de ICMS e não de empréstimo concedido pelo Poder Público (como versa o paradigma).

2.2. O Recurso da **Contribuinte** é tempestivo e encontra-se fundamentado em paradigmas desta Casa e do Conselho de Contribuintes não alterados. Resta clara da leitura do arrazoadado a legislação questionada (art. 38 do Decreto-Lei 1.598/77, art. 30 da Lei 12.973/14 e Parecer CST 112/78). Os paradigmas versam sobre as matérias devidamente prequestionadas no Acórdão recorrido (que não trata de nulidade na forma da Lei 9.784/99) de Turma Ordinária e os temas em debate (subvenção de ICMS e seus efeitos no IRPJ/CSLL) encontram-se dentre aqueles descritos na Portaria CARF/ME 12.202/2021 (que prorrogou a competência desta Seção de Julgamento).

2.2.1. Há repetitivo sobre parte do tema em análise, nomeadamente, REsp 1945110/RS, Tema 1.182 em que restaram fixadas as seguintes teses:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

2.2.2. Como se nota da leitura do excerto acima, o tema incidência de IRPJ e CSLL sobre crédito presumido de ICMS não é objeto deste repetitivo, porém de uma decisão de Seção (1ª) que não foi prolatada sob este rito (ERESP 1.517.492/PR). O paradigma colacionado pela **Recorrente** neste tema (1302-002.303) trata, justamente, da incidência de IRPJ e CSLL sob crédito presumido, logo, o repetitivo lhe é infenso.

2.3. Antes de avançarmos, peço vênica para uma rápida meditação compartilhada. A Câmara Superior de Recursos Fiscais tem como função pacificar conflitos entre julgamentos das Turmas Ordinárias (o que é óbvio, mas, talvez, por ser uma das poucas coisas óbvias, precisa

ser dita). Os conflitos de julgamento são, em verdade, conflitos de teses jurídicas. Portanto, a função desta Turma é analisar julgados com teses jurídicas em conflito - não para decidir qual das teses em conflito está correta, mas para discorrer e decidir acerca “da” tese correta. O motivo real da Câmara Superior, portanto, é mais que *resolver* conflitos. O motivo real da Câmara Superior é servir de norte para a decisão tanto das Turmas Ordinárias e (mais ainda) dos Contribuintes. Em tempos radicalmente incertos como os nossos (em que a única certeza é a incerteza) os contribuintes precisam ter a certeza de que ao agir de determinado modo, este agir (se for deste modo e não apenas parecer deste modo) será referendado por esta Turma.

2.3.1. Portanto, *tese jurídica* talvez seja um eufemismo para o que realmente se julga aqui. Acaso perguntemos a um Pós-Doutor em Teoria Geral do Direito o que é tese jurídica, certamente teríamos um *gostinho* de que existem inúmeras teses jurídicas que não são compostas de fatos, mas de ideias sobre ideias; discussões *acadêmicas* diriam os autores dos demais ramos do direito. Entretanto, a Câmara Superior não é palco para debate de ideias sobre ideias; nossa preocupação é com o norte da bússola e não com a agulha. A tese jurídica é composta de fatos e de direito incidente sobre estes fatos.

2.3.2. Descendo mais uma camada, encontramos dentro deste conceito amplo de tese jurídica tanto a similitude fática, quanto a divergência de interpretação normativa. Pode-se dizer, sem qualquer sombra de dúvida que se dois casos concretos gizam acerca de fatos parecidos em que foi dada interpretação/qualificação jurídica distinta há distinção de tese jurídica. Desta forma, não se deve confundir as camadas; não se mistura gênero com espécie, insisto, se há similitude fática e interpretação normativa distinta, há divergência de tese jurídica.

2.3.3. Por serem *espécie* de um mesmo *gênero*, é absolutamente natural que similitude fática e interpretação normativa, por vezes, se confundam. Inclusive, se observarmos determinadas características os conceitos parecerão idênticos – assim como é idêntico a todos os mamíferos possuírem pelos no corpo e glândulas mamárias. Contudo, não deve ser uma preocupação do jurista identificar os conceitos somente pela parte em que não são (ou não pareçam ser) idênticos a nada – seria o mesmo que retirar da condição imanente de ser humano o fato de ter pelos e glândulas mamárias, tal como um gato ou um cachorro. Assim, o conceito de similitude fática é composto inclusive com aquilo em que é idêntico ao conceito de interpretação normativa - e vice-versa.

2.3.4. Para este relator, similitude fática quer dizer identidade de elementos sensíveis que preenchem a hipótese a incidir sob o caso concreto, identidade de fato jurígeno sem quaisquer acidentes. Caso a hipótese normativa, descontada a zona de penumbra, ilumine a mesma realidade fática, estamos ante casos que guardam similitude fática. De outro lado, interpretação normativa não quer dizer (ao menos sempre) o mesmo artigo de Lei (como uma identidade tópica e geográfica de interpretação), porém o significado da legislação enquanto parte do arcabouço jurídico, o resultado do exercício de hermenêutica, e não o objeto deste – e que, com absoluta certeza, perde qualquer significado para esta Turma caso não tenha contato com o mundo dos fatos.

2.3.5. Fixados, portanto, os conceitos utilizados para este relator para conhecer ou não os recursos especiais interpostos e encerrada a meditação compartilhada, o paradigma apresentado pela **Contribuinte** 1302-002.303, como antedito, trata de concessão de crédito presumido de ICMS. Todavia, somente parte dos benefícios aqui tratados são créditos

presumidos de ICMS. Melhor explicando. Na culta voz do Ministro Benedito Gonçalves, relator do repetitivo acima citado:

De partida, é preciso destacar que a Primeira Seção considerou, ao julgar o ERESP 1.517.492/PR, que a concessão do crédito presumido de ICMS representa renúncia a parcela de arrecadação, de modo a tributação pela União desses valores significaria “a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo” (trecho da ementa do precedente da Seção).

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.

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.

A respeito do tema do efeito da recuperação no contexto da não-cumulatividade do ICMS, o professor Hugo de Brito Machado assevera que: “As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto para as operações seguintes.” (MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 39).

Como assertivamente apontado pelo professor, somente a efetiva criação de crédito presumido será capaz de afastar esse efeito de recuperação.

No mesmo sentido, ensina Ivan Ozai que “a isenção do imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por efeito de recuperação” (OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios fiscais do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p.148).

Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS: a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

2.3.5.1. Em suma, se há efeito de recuperação (entendido aqui como a possibilidade do Ente Federativo *reaver* o valor do tributo na etapa seguinte ante a não cumulatividade do mesmo) o benefício fiscal é outro (isenção, alíquota zero, suspensão, etc) que não o crédito presumido. Só se pode falar em crédito presumido se não há efeito de recuperação.

2.3.5.2. Bem, ao analisar os Termos de Acordo entre a **Contribuinte** e o Estado do Mato Grosso do Sul (Impugnação – Parte 4 – fls. 3 e seguintes do pdf), temos que somente os benefícios concedidos nos incisos I e II da cláusula segunda qualificam-se como crédito presumido (ou seja, não tem qualquer efeito de recuperação):

CLÁUSULA SEGUNDA:

O ESTADO compromete-se a:

- I. Conceder, inclusive para o estabelecimento a que se refere o Inciso V, da Cláusula Primeira, incentivo fiscal equivalente a 67% (sessenta e sete por cento) do saldo devedor do ICMS apurado na forma disposta na Lei Complementar n. 93, de 05 de novembro de 2001, que será deduzido do saldo devedor que tenha resultado como efetiva e regularmente devido, por um prazo de 05 (cinco) anos, prorrogável por mais 05 (cinco) anos;
- II. Conceder, inclusive para o estabelecimento a que se refere o Inciso V, incentivo fiscal adicional ao previsto no inciso anterior, a ser utilizado na mesma forma e prazo, equivalente à 23% (vinte e três por cento), em conformidade com o art. 34, da Lei Complementar n. 93, de 05 de novembro de 2001;
- III. Diferir o pagamento do diferencial de alíquotas do ICMS incidente na aquisição de máquinas e equipamentos, em outras unidades da Federação, destinados e vinculados ao processo industrial, para o momento da saída interestadual do seu estabelecimento localizado em Nova Andradina, em conformidade com o art. 14, I, "b", da Lei Complementar n. 93, de 5 de novembro de 2001, observadas as normas contidas na Portaria SAT n. 1371, de 12 de novembro de 2001;
- IV. Diferir o pagamento do ICMS incidente na importação de máquinas e equipamentos, destinados e vinculados ao processo industrial, para o momento da saída interestadual do seu estabelecimento localizado em Nova Andradina, mediante requerimento dirigido à Secretaria de Receita e Controle;
- V. Dispensar o pagamento do ICMS incidente nas operações de importação de matérias-primas (carbonato, cátodos de cobre e resina de PVC), mediante requerimento dirigido à Secretaria de Receita e Controle.
- VI. Autorizar a remessa dos produtos semi-acabados – vergalhão de cobre e PVC - para transformação em fios cabos de cobre nus encapados na unidade industrial localizada no Estado de Santa Catarina e o posterior retorno, pelo preço de custo, conforme disposto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, para faturamento na unidade de Nova Andradina;
- VII. Permitir a inclusão dos incisos VI da **CLÁUSULA SEGUNDA** no cálculo do incentivo fiscal a que se refere os itens I e II desta mesma **CLÁUSULA**.

Obs. Existem outros benefícios nos aditivos que também não se qualificam como crédito presumido.

2.3.5.3. Destarte, há similitude fática parcial entre o paradigma e o recorrido, e apenas nesta parte (incidência de IRPJ e CSLL sobre créditos presumidos de ICMS) o recurso comporta conhecimento. De todo modo, isto é, caso se entendesse que o paradigma trata de todos os benefícios de ICMS, este seria contrário a Jurisprudência Vinculante acima, eis que afastou a incidência do IRPJ e CSLL destes benefícios, enquanto o repetitivo determina a incidência como regra.

2.3.6. Neste ponto já resta clara a divergência de interpretação jurídica: no recorrido, somente se qualifica como subvenção para investimentos aquela em que os recursos são efetiva e especificamente aplicados pelo beneficiário na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; já no paradigma, por não se qualificar como remuneração do trabalho ou do capital e sim como um investimento para o desenvolvimento da região (conforme intenção do Ente Federativo concedente), o crédito presumido se qualifica como subvenção de investimento e, por este motivo, não compõe as bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

2.3.7. Acerca do segundo tema, ilegalidade da PN CST 112/78, um pequeno esclarecimento deve ser feito. A ilegalidade do PN CST não é matéria independente capaz de afastar o julgado recorrido. A ilegalidade é fundamento suposto ou pressuposto (ou ponte, como queiram) do fundamento principal. É dizer, o simples fato de o parecer ser ilegal não culmina por dizer que lançamento também o seja. O PN CST é um dos fundamentos, na verdade um dos argumentos que respaldam a conclusão acerca de a subvenção analisada ser de investimento ou de custeio, e a simples leitura da peça recursal revela o antedito.

2.3.7.1. A tese da **Contribuinte** é uma só: a subvenção no presente caso é de investimento e, por tal motivo, não compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Claro que, faria sentido imputar ilegalidade do PN CST 112/78 se o fundamento exclusivo do lançamento fosse este, ou ainda se o PN fosse um fundamento alternativo e o primeiro fundamento também fosse regularmente impugnado; mas não é o caso. No entanto, tendo em vista que a identidade de tese e que foi indicado apenas mais um paradigma para debater a ilegalidade do PN (o outro é exatamente o mesmo analisado acima), entendo que há interesse recursal na matéria.

2.3.7.2. Prosseguindo, como já dito o paradigma 1302-002.303 guarda similitude fática somente em parte da matéria aqui tratada, nomeadamente, créditos presumidos de ICMS, exatamente o mesmo ocorrendo com o *segundo* paradigma 108-09.767:

Isto posto, os valores lançados em virtude de gozo do benefício fiscal de crédito presumido do 'CAIS em exame, independente da classificação contábil adotada, não possuem os requisitos necessários a sua caracterização como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro real, fazendo-os tributáveis a teor do disposto no art. 392 do RIR/99.

2.3.7.3. Há, também, divergência de interpretação jurídica. O paradigma 108-09.767 entende que todos os requisitos fixados pelo PN CST 112/78 são ilegais salvo o registro em conta reserva de capital para uso exclusivo para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital social. O paradigma 1302-002.303 também aponta a ilegalidade do PN CST 112/78, ao eleger como requisito à qualificação da subvenção como de investimento a efetiva aplicação dos valores subvencionados em projeto determinado. O acórdão recorrido não declara a ilegalidade

do PN CST 112/78 porém, amplia o conceito de investimentos para incluir qualquer despesas para “*implantar ou expandir empreendimentos econômicos*” e dispõe que a *perfeita sincronia* entre subvenção do Ente Público e investimento do Ente Privado não ocorre concomitantemente no tempo, podendo ser subsequente uma a outra.

2.3.8. Ante todo o exposto, admito o Recurso Especial da **Contribuinte** no tema incidência de IRPJ e CSLL em créditos presumidos de ICMS.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo e não conheço do recurso da **Fazenda Pública**.

3.1. Ademais, admito, porquanto tempestivo e conheço em parte do recurso da **Contribuinte** apenas no tema lançamento de IRPJ e CSLL sobre o crédito presumido de ICMS recebido pela **Contribuinte** no âmbito do programa MS-EMPREENDEDOR.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Voto Vencedor

Cons. Rosaldo Trevisan,

Externo no presente voto os fundamentos da divergência em relação ao voto proferido pelo relator, sobre o conhecimento do recurso especial interposto pelo Contribuinte no que se refere ao tema “Do conceito e os requisitos para caracterização da concessão de benefícios fiscais de créditos de ICMS como Subvenções de investimento”, acolhida majoritariamente no seio do colegiado.

O relator identifica similitude fática parcial entre o paradigma e o recorrido, restrita à incidência de IRPJ e CSLL sobre créditos presumidos de ICMS no âmbito do programa MS-EMPREENDEDOR, pelo que propôs ao colegiado o conhecimento tão-somente de tal subtema.

Em relação ao assunto, assim decidiu o Acórdão recorrido;

“SUBVENÇÃO. INVESTIMENTO. VINCULAÇÃO. SINCRONIA. Os recursos fornecidos pela Administração Pública às pessoas jurídicas somente são classificados como subvenção para investimento se houver vinculação e sincronia entre o fornecimento dos recursos e a aquisição de bens e direitos referentes à implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

SUBVENÇÃO. INVESTIMENTO. REALIZAÇÃO. Os valores correspondentes ao benefício fiscal de isenção ou redução de ICMS que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro real. [...]. Assim, como restou comprovado nos autos que as subvenções recebidas não foram efetivamente

aplicadas na implantação ou expansão de suas atividades no Mato Grosso do Sul, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos, entendendo que a melhor classificação para tais valores é a de custeio.” (grifo nosso)

Importante ainda salientar que a subvenção em análise, como bem destaca o relator, refere-se ao programa MS-EMPREENDEDOR, do estado do Mato Grosso do Sul, e que a legislação específica referente ao programa foi relevante para o entendimento externado pelo colegiado.

Nesse sentido, decidiu-se que os valores correspondentes ao benefício fiscal de isenção ou redução de ICMS (concedido pelo Estado do Mato Grosso do Sul, via a LC nº 93/2001), diante dos elementos analisados no processo, não possuem vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

O paradigma nº 1302-002.303, de 24/04/2017, que tratou de benefício de ICMS do Estado de Santa Catarina, de matriz normativa própria, classificou tal benefício como “Subvenção para investimento”, se a concessão ocorresse com base no art. 8º, III, c/ § 6º, II, do Decreto (Estadual - Santa Catarina) nº 105, de 2007, e no art. 15, IX, Anexo 2, do RICMS/SC. Não há, assim, divergência substancial entre os julgados, que analisam situações fáticas e jurídicas distintas. O paradigma citado é todo carreado na análise da prova daqueles autos, e aparentemente conclui com fundamento probatório e restrito à lei do incentivo:

“Ora, **a autoridade fiscal lançadora não investigou a natureza do incentivo antes de efetuar o lançamento**. Simplesmente adicionou a receita contabilizada na base tributável do lucro presumido.

A autoridade julgadora de primeiro grau, por sua vez, embora reconheça que a renovação do incentivo seria um indício de que o incentivo teria sido devidamente aplicado no ativo imobilizado, afasta tal indício com base nas demonstrações financeiras apresentadas pela interessada.

Tal decisão amplia o escopo do lançamento que se limitou a indicar tais receitas como tributáveis.

Me parece que **a análise, neste caso, deveria ficar restrita aos termos da lei do incentivo**. O aprofundamento da natureza do incentivo e o cumprimento dos seus requisitos teria cabido à autoridade lançadora.

Se esta não o fez, cabe ao julgador aferir, a partir da lei que instituiu o incentivo a sua natureza. O acórdão recorrido reconhece que **as leis, notadamente a que instituiu o PRODEPE, revelariam, em princípio, a intenção do subvencionador da aplicação dos recursos em investimentos, mas que este não teria sido comprovado pela impugnante**.

Assim, **não tendo a acusação fiscal se aprofundado para verificar a real natureza de tais incentivos**, penso que não cabe ao julgador introduzir novos elementos na discussão, sob pena de violar o direito de defesa e o contraditório. Nem mesmo uma diligência, a esta altura, seria pertinente para trazer mais elementos aos autos, pois poderia caracterizar supressão de instância na apreciação das provas.

Por estas razões, votei no sentido de dar provimento ao recurso nesta parte.” (grifo nosso)

Não vislumbro, pois, similitude fática e sequer jurídica entre o citado paradigma e o tema apreciado no acórdão recorrido, que analisam benefícios fiscais distintos, com requisitos

diferenciados, e são uníssonos em informar que cada benefício deve ser rigorosamente analisado à vista das circunstâncias da lei instituidora e do caso concreto, não havendo identidade entre esses aspectos no cotejo efetuado em relação ao acórdão recorrido e o paradigma colacionado.

Pelo exposto, voto por não conhecer do recurso especial interposto pelo Contribuinte, no subtema aqui analisado.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan