



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720914/2019-37
ACÓRDÃO	1401-007.309 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

INCENTIVO FISCAL DOS ESTADOS DE PARAÍBA E MINAS GERAIS. LC 160/17. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI 12.973/2014, ART. 30, §4º E §5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. CONFAZ. A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30. Com a publicação, registro e depósito do incentivo de Paraíba e Minas Gerais em discussão nos autos, perante o CONFAZ, não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30. Manutenção do acórdão da DRJ por seus próprios fundamentos. Faculdade prevista pelo RICARF.

RECURSO DE OFÍCIO CONHECIDO E IMPROVIDO.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2015

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Na apuração da base de cálculo da CSLL, aplicam-se as normas da legislação regente e vigente para o IRPJ. A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração reflexo, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo.

RECURSO DE OFÍCIO CONHECIDO E IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 19 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Goncalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (substituto integral), Andressa Paula Senna Lísias, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração de IRPJ (R\$47.393.220,22) e CSLL reflexa (R\$ 17.079.612,54), relativos ao ano-calendário de 2015, sob o entendimento de que a contribuinte, ora Recorrente, teria procedido a exclusões indevidas de incentivos fiscais na base tributável do IRPJ e da CSLL, impondo-se multa de ofício de 75%.

Como se verifica no Termo de Verificação Fiscal (TVF) acostado ao processo, a D. Fiscalização constatou que na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro do ano-calendário de 2015 a Recorrente excluiu montantes de crédito presumido tendo como base acordos firmados com os Governos dos Estados da Paraíba e de Minas Gerais.

No entanto, neste caso a D. Fiscalização compreendeu que, mesmo depois da LC 160/2017 e com as alterações da Lei 12.873/2014, a condição para que a subvenção para investimento seja reconhecida como tal e, desse modo, possa ser excluída do lucro real e da base de cálculo da CSLL é que o contribuinte comprove a aplicação desses recursos implantação ou

expansão do empreendimento econômico. É o que fica claro no TVF, sendo esse o pressuposto central que embasa o lançamento:

“O fato de a Lei complementar 160/2017 ter introduzido ao artigo 30 os parágrafos 4º. e 5º., não desobriga o sujeito passivo de comprovar a aplicação desses recursos na forma determinada no referido artigo. Esses parágrafos introduzidos em nada modificaram o artigo 30 que permanece com a mesma redação.

O mencionado parágrafo 4º. introduzido pela LC 160/2017, determina que não poderão ser feitas outras exigências a não ser as mencionadas no artigo 30 da Lei 12873/2014.

No caso em tela, o sujeito passivo recebeu no ano calendário 2015, montante de R\$ 90.822.432,62 a título de “Doações e Subvenções para Investimento”. Esse valor encontra-se contabilizado na conta 3201525010 “Incentivos Fiscais” e foi lançado a crédito da conta 6101005001 “Lucro ou Prejuízo do Exercício”.

Na apuração do Lucro Real o contribuinte excluiu tal montante no E-Lalur, considerando que esse valor tratava-se de Subvenção Para Investimento.

Além dos documentos apresentados em relação aos Estados de Minas Gerais e Paraíba, **o contribuinte apesar de intimado por várias vezes para tal, não apresentou de forma concreta, qualquer documento que comprovasse a aplicação do montante excluído do Lucro Real na implantação ou expansão do empreendimento nos estados concedentes, e dessa forma não demonstrou ter cumprido o que determina o artigo 30 da Lei 12.973/2014, com as alterações nele promovidas pela LC 160/2017.**

[...]

Cumprе esclarecer novamente, que os parágrafos 4º. e 5º. introduzidos pela Lei Complementar 160/2017 em nada modificaram o artigo 30 da Lei 12.973/2014. Fica claro que o parágrafo 4º. quando menciona “a exigência de outros requisitos”, refere-se a outros questionamentos que eram efetuados antes da vigência da Lei Complementar 160/2017, tais como os que constam, por exemplo, no Parecer Normativo Cosit no. 112 de 29/12/1978. Também quando menciona que os requisitos e condições são os “não previstos neste artigo”, confirma que persistem as condições e exigências do artigo 30 da Lei 12.973/2014.

[...]

Em vista disso, o total de R\$ 90.822.432,62, não se enquadrando como subvenção para investimento, por não atender o que determina o artigo 30 da Lei 12.973/2014, com as alterações nele promovidas pela LC 160/2017, foi excluído indevidamente quando da apuração do Lucro Real.

” (pgs. 10/11 do TVF, destaques feitos por esta Relatora)

Ciente dos autos de infração, a Recorrente apresentou Impugnação alegando fundamentalmente:

- a própria Fiscalização admite que as mudanças feitas pela LC 160 são integralmente aplicáveis aos fatos discutidos no processo administrativo, que foram inclusive utilizados para fundamentar o Auto de Infração;

- O único fundamento utilizado pela Autoridade Fiscal para tributar as subvenções foi a não comprovação da aplicação integral dos valores subvencionados em empreendimentos e investimentos nos Estados concedentes, o que supostamente estaria previsto no artigo 30 da Lei nº 12.973/14. Dessa forma, quaisquer outros critérios, requisitos e aspectos relacionados às características dos benefícios fiscais ou às atividades da Recorrida não fazem parte do presente processo administrativo;

- todos os dispositivos e normativos utilizados historicamente pela Receita Federal para a análise do tratamento fiscal conferido aos benefícios fiscais de ICMS, como aqueles previstos no Parecer Normativo CST nº 112/78, não devem ser considerados no caso concreto, já que a própria Fiscalização reconhece a sua inaplicabilidade após a edição da LC 160/17.

- a partir da edição da LC 160/17, os incentivos e benefícios de ICMS concedidos pelos Estados e Distrito Federal passaram a ser considerados como subvenções para investimento;

- apenas os requisitos presentes no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/14 podem ser exigidos para que os benefícios de ICMS sejam caracterizados como subvenção para investimento;

- a Fiscalização alega que a expressão “concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos”, contida no artigo 30 da Lei nº 12.973/14, determinaria ao contribuinte a obrigatoriedade de comprovar uma perfeita sincronia entre os valores subvencionados pelo Poder Público e os investimentos que foram realizados naquele Estado. No entanto, trata-se de uma interpretação absolutamente distorcida e restritiva daquilo que está previsto no artigo 30 da Lei 12.973/14. O que a legislação exige é que as subvenções para investimento sejam concedidas aos contribuintes como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, o que é completamente diferente de exigir que os valores concedidos sejam integralmente aplicados naqueles empreendimentos;

- ainda assim, restaram comprovados os investimentos da Recorrida tanto em Minas Gerais como na Paraíba;

- o benefício fiscal instituído pelos Estados da Paraíba e de Minas Gerais foram regularmente convalidados nos termos da LC 160 e do Convênio 190/17. Ou seja, as exigências de registro e depósito dos incentivos fiscais de ICMS, previstas no art. 10 da Lei Complementar 160/2017, foram cumpridas pela Recorrente;

- a consequência imediata disso é que os descontos recebidos pela contribuinte passam a ser classificados como uma subvenção para investimento e, nessa condição, não se sujeitam ao recolhimento de IRPJ/CSL, sendo necessário o cancelamento do auto de infração.

- o CARF vem reconhecendo que incentivos fiscais relacionados ao ICMS devem ser tratados como subvenção para investimento, ainda que não haja imediata e direta aplicação dos recursos em favor do Estado, desde que o beneficiário do incentivo promova contrapartida ao ente que concedeu o incentivo;

- é evidente, portanto, que a existência de destinação específica dos recursos é irrelevante para determinar se o benefício fiscal em análise deve ser caracterizado como subvenção para investimento ou para custeio, pois não possui qualquer embasamento legal. Por outro lado, a exigência de contrapartidas pela empresa beneficiária se mostra relevante nesta análise.

- a característica determinante para diferenciar a subvenção para investimento da subvenção para custeio é a intenção do Poder Público em atrair investimentos privados a fim de proporcionar desenvolvimento na região. Assim, a exigência de contrapartidas pelo Estado demonstra a intenção do Poder Público de atrair investimentos para sua região e, portanto, é um critério legítimo para diferenciar as subvenções para investimento das subvenções para custeio ou operação.

- no caso concreto, o Protocolo de Intenções firmado com ambos os Estados demonstra os investimentos, comprovando as contrapartidas exigidas da contribuinte.

Ato seguinte, a 1ª Turma da DRJ/RPO julgou integralmente procedente a Impugnação apresentada:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Data do fato gerador: 31/12/2015 INCENTIVOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

COMPROVAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS VALORES NA IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO. DESNECESSIDADE.

Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar nº 160/2017.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Data do fato gerador: 31/12/2015 AUTO REFLEXO Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado”

Em síntese, a DRJ cancelou os lançamentos por entender que a LC 160/2017 seria aplicável ao caso, e que ambos os benefícios fiscais teriam a natureza de subvenção para investimento, não sendo por isso tributáveis pelo IRPJ e a CSLL, tendo em vista que as condições estabelecidas pela LC 160/2017 foram supridas pela Recorrente mediante a prova de que os atos concessivos do benefício foram regularmente registrados e depositados perante o Conselho de Política Fazendária – CONFAZ.

Houve interposição de recurso de ofício.

Afinal, vieram os autos para a apreciação desta Conselheira.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, Relatora.

Recurso de Ofício

Verifico que o presente Recurso de Ofício atende as condições de admissibilidade bem como ultrapassa o valor de alçada estabelecido na legislação, de modo que dele conheço e passo a analisá-lo.

Analisando os autos, neste caso concordei na integralidade com a decisão exarada pela DRJ, acolhendo e encampando suas razões de decidir, a seguir transcritas:

“A impugnação foi apresentada com observância dos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dela conheço.

A impugnante afirma que os autos de infração são nulos por conter erro na apuração da base de cálculo, já que não foram considerados os saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL no período de 2015 para verificar qual seria o eventual crédito tributário exigível, devendo o lançamento necessariamente se reportar à data dos fatos geradores ocorridos, sendo irrelevante para essa análise a eventual utilização dos referidos saldos em anos-calendário seguintes.

De fato, conforme atestam os documentos de fls. 590-594, o contribuinte apurou, no ano-calendário de 2015, prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, cada qual no valor de R\$ 381.259.648,84.

A autoridade autuante, a despeito de reconhecer tal fato, intimou o contribuinte a informar se tais resultados já haviam sido utilizados em compensações ou em parcelamentos especiais, ao que este respondeu que foram eles utilizados em parcelamentos especiais. Diante da utilização pelo contribuinte, em períodos posteriores, dos saldos de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL existentes em 31/12/2015, concluiu a autoridade autuante que o lançamento deveria ser realizado sem efetuar qualquer compensação.

Do procedimento adotado pela autoridade autuante resultou evidente equívoco na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL lançados. Com efeito, ao efetuar o lançamento, deve a autoridade apurar a base de cálculo do tributo e lançar o tributo eventualmente devido para o período de fiscalização considerado.

Na espécie, deveria autoridade autuante partir do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL apurados para o ano-calendário de 2015, período no qual foram praticadas as supostas infrações tributárias por ela relatadas. Em seguida, deveria proceder a nova apuração do IRPJ e da CSLL, computando à base de cálculo já apurada pelo contribuinte a matéria tributável apurada no curso da ação fiscal, que, no caso, corresponde às exclusões indevidas, no montante de R\$ 90.822.432,62, no lucro real e na base de cálculo da CSLL.

Após a referida operação, chegar-se-ia à apuração correta do IRPJ e da CSLL para o ano-calendário de 2015. In casu, efetuando-se os cálculos segundo esse critério, o prejuízo fiscal originalmente apurado seria reduzido para R\$ 290.437.216,22, o mesmo ocorrendo com a base de cálculo da CSLL.

Ante a constatação de que o contribuinte já havia utilizado o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL originalmente declarados para o ano-calendário de 2015, caberia à autoridade autuante adotar as providências necessárias no sentido de invalidar efeitos jurídico-tributários da utilização indevida dos valores. Na situação fática relatada pela autoridade autuante, considerando a informação de que a utilização se deu na forma de extinção de débitos em parcelamentos especiais, as autoridades responsáveis pela análise dos referidos parcelamentos deveriam ser comunicadas do resultado da ação fiscal, a fim de adotar as providências necessárias no sentido de reativar a cobrança dos débitos indevidamente parcelados e extintos com supostos créditos inexistentes.

No entanto, os equívocos cometidos pela autoridade autuante e acima relatados não têm o efeito de invalidar os autos de infração lavrados. Com efeito, não ficou caracterizado cerceamento ao direito de defesa e os autos de infração foram lavrados por autoridade competente, de sorte que não incide, na espécie, o art. 59 do Decreto 70.235/1972.

Há, isso sim, uma incorreção na apuração da base de cálculo dos referidos tributos, da qual resulta prejuízo para o sujeito passivo, razão pela qual deve ela ser sanada, conforme autoriza o art. 60 do Decreto 70.235/1972, acaso efetivamente se reconheça que o contribuinte praticou a infração a ele imputada.

A infração tributária que ensejou a lavratura dos autos de infração de IRPJ e de CSLL aqui versados, conforme já detalhado no relatório, consiste na suposta exclusão indevida, na apuração da base de cálculo das referidas exações para o ano-calendário de 2015, de valores a título de subvenções para investimentos, subvenções estas derivadas de benefícios fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados de Minas Gerais e da Paraíba.

A autoridade atuante reconhece que, para o ano-calendário de 2015, o tratamento tributário das subvenções para investimentos é aquele previsto no art. 30 da Lei 12.973/2014, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar 160/2017, cuja redação é abaixo transcrita:

[...]

Ao interpretar as normas acima transcritas, a autoridade atuante, a partir da expressão “concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos” contida no caput do art. 30 da Lei 12.973/2014, e considerando que o § 4º do mesmo dispositivo veda apenas “a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo”, conclui que deve o sujeito passivo comprovar a aplicação dos recursos na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, caso contrário não estarão atendidos os requisitos necessários para a exclusão na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Com fundamento nessa premissa interpretativa, o contribuinte foi, então, intimado e reintimado a comprovar a aplicação do montante de R\$ 90.822.432,62, contabilizado a título de incentivos fiscais no ano-calendário de 2015, na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos nos Estados que concederam os incentivos.

Ante a ausência de comprovação da destinação dos recursos, considerou a autoridade atuante que tal requisito não foi comprovado, de sorte que a do referido valor teria sido indevidamente excluído na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2015, razão pela qual foi efetuada a respectiva glosa a título de exclusão indevida, dela resultando a lavratura dos autos de infração aqui contestados.

A fim de melhor aquilatar a correção da interpretação adotada pela autoridade atuante, convém tecer algumas observações acerca do histórico da legislação aplicável à matéria.

De fato, as divergências acerca dos requisitos necessários à qualificação de dado benefício fiscal como subvenção para investimento são antigas e ocasionaram numerosas disputas entre Fisco e contribuinte ao longo do tempo.

O Decreto-lei 1.598/1977 já continha regra prevendo a exclusão das subvenções para investimento na apuração do lucro real, nos seguintes termos: [...]

O Parecer Normativo CST nº 112/1978, ao interpretar o dispositivo acima transcrito, traçou as seguintes características e requisitos das subvenções para investimentos: [...]

Baseados nas orientações contidas no Parecer Normativo acima reproduzido, vários lançamentos foram realizados a fim de glosar exclusões das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, exclusões estas efetuadas a título de subvenção para investimentos decorrentes de benefícios fiscais do ICMS concedidos pelos Estados. Exigia-se do contribuinte o atendimento aos requisitos contidos no PN, em especial a comprovação da efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Tal exigência foi, inclusive, prevista no art. 198, § 7º, da Instrução Normativa RFB nº 1700/2017, in verbis:

Art. 198 (...)

§ 7º Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

A litigiosidade decorrente de tal entendimento adotado pela Administração se avolumou, chegando às barras dos tribunais, especialmente no tocante aos benefícios fiscais, concedidos pelos Estados, relacionados ao ICMS.

Especificamente quanto aos incentivos fiscais consistentes em créditos presumidos de ICMS, a Primeira Sessão do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do EREsp 1517492/PR, firmou o entendimento de que é descabida a inclusão de tais valores nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme se observa da ementa a seguir reproduzida:

[...]

A interpretação sedimentada no julgamento acima mencionado, a despeito de não ter efeito vinculante no âmbito administrativo, revela importante vetor de força no balanço entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. É importante notar que, relativamente aos créditos presumidos de ICMS, o julgado acima referido passa ao largo da distinção entre subvenção para custeio e subvenção para investimento, e conclui que o IRPJ e a CSLL não incidem sobre os referidos créditos em

[...]

A interpretação sedimentada no julgamento acima mencionado, a despeito de não ter efeito vinculante no âmbito administrativo, revela importante vetor de força no balanço entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. É importante notar que, relativamente aos créditos presumidos de ICMS, o julgado acima referido passa ao largo da distinção entre subvenção para custeio e subvenção para investimento, e conclui que o IRPJ e a CSLL não incidem sobre os referidos créditos em razão da imunidade prevista no art. 150, IV, "a" da Constituição Federal. Aliás, a jurisprudência do STJ também se firmou no sentido de que, as alterações introduzidas pela Lei Complementar 160/217 no art. 30 da Lei 12.973/2014, no tocante à qualificação de incentivo fiscal estadual como subvenção para investimentos, não tem o condão de afastar a incidência da imunidade. Eis um julgado ilustrativo nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. INCLUSÃO.

IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO FEDERATIVO. VIOLAÇÃO. FATO SUPERVENIENTE. LC N. 160/2017.

EXAME. INVIABILIDADE.

1. A Primeira Seção, no julgamento do EREsp 1.517.492/PR, decidiu pela não inclusão do crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao fundamento de que a incidência de tributo federal sobre o incentivo fiscal de ICMS ofenderia o princípio federativo.

2. Não se admite, no âmbito do recurso especial, a invocação de legislação superveniente, pois essa espécie recursal tem causa de pedir vinculada à fundamentação adotada no acórdão recorrido e, por isso, não pode ser ampliada por fatos supervenientes ao julgamento do órgão judicial a quo.

3. O fato superveniente, no que se refere à LC n. 160/2017, ainda que examinado, não ensejaria o acolhimento da tese fazendária, pois a superveniência de lei que determina a qualificação do incentivo fiscal estadual como subvenção de investimentos não tem o condão de alterar a conclusão de que a tributação federal do crédito presumido de ICMS representa violação do princípio federativo.

4. Tendo a Primeira Seção se apoiado também no pronunciamento do Pleno do Supremo Tribunal Federal, no regime da repercussão geral (não inclusão do ICMS na base de cálculo na contribuição do PIS e da COFINS), não há obrigatoriedade de observância do art. 97 da CF/1988, pois, ante a similaridade entre as controvérsias julgadas, os fundamentos do precedente obrigatório transcendem o tema específico julgado pelo STF.

5. Agravo interno não provido.

O Poder Legislativo, conforme já ressaltado, também interferiu na celeuma, mediante a Lei Complementar 160/2017, que incluiu os já transcritos §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei 12.973/2014, prescrevendo que os incentivos e os benefícios

fiscais ou financeiro-fiscais atinentes ao ICMS são reputados subvenções para investimento, vedada a exigência de quaisquer outros requisitos ou condições não previstos no mesmo dispositivo.

Vê-se, assim, que, como reação ao entendimento da Administração acerca tratamento tributário dado aos incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, houve movimentos dos Poderes Legislativo e Judiciário no sentido de afastar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre tais valores. No caso do Poder Judiciário, com fundamento na imunidade prevista no art. 150, IV, "a" da Constituição Federal, em entendimento que alcança os créditos presumidos de ICMS. O Poder Legislativo, por seu turno, estabeleceu regra que alcança quaisquer incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais pertinentes ao ICMS, vedando a exigência de outros requisitos ou condições, que não aqueles previstos no art. 30 da Lei 12.973/2014, para a respectiva qualificação como subvenções para investimento.

Diante de tal quadro, a própria Receita Federal do Brasil incluiu, mediante a Instrução Normativa RFB nº 1881/20019, o § 8º no art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1700/2017.

Transcreve-se, a seguir, o dispositivo em sua integralidade, a fim de que as conclusões pertinentes possam ser extraídas:

Art. 198. 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, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal; ou II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese prevista no 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; ou 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 No caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.

§ 5º O valor que constituir exclusão na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, em decorrência do disposto no caput, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas neste artigo.

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, que constituem receita da pessoa jurídica beneficiária.

§ 7º Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)

Consoante a redação do § 8º acima reproduzido, nos casos de incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, são exigíveis, para a respectiva qualificação como subvenções para investimento, apenas os requisitos ou condições estabelecidos no caput e nos § 1º a 4º do mesmo dispositivo.

Nesse sentido, sobreleva observar que está prevista no § 7º a desqualificação como subvenção para investimentos daqueles benefícios fiscais concedidos pelo Poder Público cujos recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, vale dizer, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

Logo, a própria regulamentação da matéria pela Receita Federal do Brasil concluiu que as exigências previstas no § 7º Instrução Normativa RFB nº 1700/2017 não são aplicáveis aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS para que estes sejam reputados subvenções para investimento.

Os autos de infração de que trata o presente processo administrativo têm por fundamento precisamente a desqualificação, como subvenções para investimento, de incentivos fiscais do ICMS concedidos pelos Estados de Minas Gerais e da Paraíba, desqualificação esta que tem por fundamento fático a não comprovação, pelo contribuinte, da aplicação dos incentivos fiscais na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos nos Estados concedentes. Porém, esta exigência, conforme se acabou de demonstrar, foi afastada pela própria Receita Federal do Brasil ao regulamentação da matéria.

Portanto, há, nos autos de infração de IRPJ e de CSLL vergastados, evidente vício atinente ao motivo, já que o suporte fático invocado para sua prática não é acolhido pela legislação como hábil e idôneo para tanto. A autoridade atuante, em resumo, extrapolou a regulamentação explicitada no art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1700/2017.

Esta regulamentação, conforme já ressaltado, é resultado da evolução no tratamento da matéria ao longo do tempo, evolução esta que sofreu influxos de manifestações do Poder Legislativo e do Poder Judiciário, de sorte que, a esta altura dos acontecimentos, não pode mais a Administração, sem suporte na legislação vigente, pretender prosseguir adotando entendimentos já superados. Assim, ao menos nas hipóteses de incentivos fiscais do ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, para os fatos geradores aos quais se aplica o art. 30 da Lei 12.973/2014, com as alterações promovidas pela Lei Complementar 160/2017, não é mais exigível, para que tais benefícios sejam qualificados como subvenções para investimento, a comprovação da aplicação dos valores na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos nos Estados concedentes.

De resto, o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já tem reiterados julgados anulando lançamentos como o aqui versado, conforme se ilustra com a seguinte ementa de julgado proferido pela sua Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão 9101-004.276 – CSRF/1ª Turma, 10/07/2019, Rel. Cristiane Silva Costa):

Ano-calendário: 2009, 2010 SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART.

30, §4º E §5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. PARANÁ. CONFAZ.

A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir

a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30.

Com a publicação, registro e depósito do incentivo do Paraná em discussão nos autos, perante o CONFAZ, não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30.

Há que se pontuar, outrossim, que os documentos acostados aos autos atestam que os incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos ao contribuinte pelos Estados de Minas Gerais e da Paraíba tiveram evidente objetivo de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Nesse sentido, o documento de fls. 93-108, no qual estão discriminadas as regras relativas ao Regime Especial de Tributação (RET) nº 024/2012, concedido pelo Estado de Minas Gerais ao contribuinte, evidencia tal objetivo. O art. 35 prevê que a fruição do benefício fiscal está condicionada a que a distribuição nacional das mercadorias, com exceção da região Nordeste, seja efetuada pelos estabelecimentos CD Geral, CD E-Commerce e distribuidor do mesmo grupo econômico estabelecido no Estado. O acompanhamento, pelo Estado de Minas Gerais, do cumprimento dos compromissos assumidos no Protocolo de Intenções está previsto no art. 37, contemplando tal Protocolo (fls. 684-692) diversos compromissos atribuídos ao contribuinte, dentre os quais investimentos ao longo do tempo e promoção de treinamento e capacitação de mão-de-obra, prioritariamente local.

Da mesma forma, no caso do incentivo fiscal concedido pelo Estado da Paraíba, o "Aditivo ao Termo de Acordo de Regime Especial TARE nº 2007.000035", juntado por cópia às fls. 387-397, demonstra o objetivo de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Na cláusula décima sétima, por exemplo, consta a obrigação do contribuinte de manter, em caráter permanente, no mínimo 100 empregos diretos, bem como manter, como média de saídas de mercadorias destinadas a outras unidades da Federação, montante superior a 80% do total de suas saídas mensais. A cláusula décima oitava, por sua vez, prevê que o contribuinte é obrigado a investir no próprio Estado da Paraíba, conforme Protocolo de Intenções firmado em 13/04/2007 e respectivos Aditivos. Finalmente, o acompanhamento pelo Estado do cumprimento do Termo de Acordo está previsto na cláusula vigésima segunda.

Há que se ressaltar, ademais, que as exigências de registro e depósito dos incentivos fiscais de ICMS, previstas no art. 10 da Lei Complementar 160/2017, foram cumpridas, conforme atestam os documentos de fls. 815-823 e fls. 1052-1066.

Ante o exposto, VOTO pela procedência da impugnação apresentada, cancelando os autos de infração de IRPJ e de CSLL de que trata o presente processo administrativo. (destaques feitos por esta Relatora)

Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade. (...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - **declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;** e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Como aludi anteriormente, entendo ser plenamente cabível a aplicação do referido dispositivo regimental, e proponho, assim, a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos.

Acrescento que as condições estabelecidas pela LC 160/2017 foram supridas pela Recorrente em relação aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados de Paraíba e Minas Gerais, já que foi feita a prova de que os atos concessivos do benefício foram regularmente registrados e depositados perante o Conselho de Política Fazendária – CONFAZ.

Ademais, também considero que a existência de contrapartidas ou condições contratualmente previstas por parte da Recorrente para que frua dos benefícios não muda as conclusões quanto à configuração da subvenção para investimento.

Por fim, conquanto a Fiscalização alegue que a expressão “concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos”, contida no artigo 30 da Lei nº 12.973/14, imporia ao contribuinte a obrigatoriedade de comprovar uma perfeita sincronia entre os valores subvencionados pelo Poder Público e os investimentos que foram realizados, esse argumento não é verdadeiro. Como bem destacou a defesa, a legislação não exige que os valores concedidos sejam integralmente aplicados naqueles empreendimentos. A Lei nº 12.973/14, na redação vigente à época, apenas exigia do contribuinte que as subvenções para investimento

tivessem o objetivo de incentivar e auxiliar a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

E ainda aqui há que se lembrar que todos os requisitos constantes do PN 112/78 (estrita vinculação e sincronia dos recursos com as respectivas aplicações; efetiva e específica aplicação da subvenção na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, etc), em verdade, não mais são mais aplicáveis, pois estão superados. Isto é, hoje passaram a estar desprovidos de base legal após a LC 160/2017, como, a propósito, tem decidido este E. CARF:

“SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LC 160/2017. LEI 12.973/2014, ART. 30.

EXIGÊNCIAS LEGAIS. ATENDIMENTO. Os artigos 9º e 10º, da LC 160/17, dispõem de forma expressa que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros fiscais relativos ao ICMS serão considerados sempre como subvenções para investimento, independente de outros requisitos ou condições não previstas no artigo 30 da Lei 12.973/14. No mais, o artigo 30, §5º, da Lei nº 12.973/14, deixa claro que tal entendimento aplica-se, inclusive, aos processos administrativos ainda não definitivamente julgados. Uma vez atendidas as exigências de registro e depósito, nos termos do artigo 3º da LC 160/17, deve ser afastada a exigência fiscal de IRPJ e reflexos sobre os valores recebidos pela contribuinte a título dos benefícios fiscais de ICMS.” (Acórdão CARF nº 1201-003.019, de 16.7.2019)

“SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/17. APLICAÇÃO AOS PROCESSOS EM CURSO. INTERPRETAÇÃO RACIONAL E SISTEMÁTICA COM AS NORMAS VIGENTES À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. PROVA DE REGISTRO E DEPÓSITO. ATENDIMENTO AOS ARTS. 9 e 10. CANCELAMENTO DA EXAÇÃO. O disposto nos artigos 9 e 10 da Lei Complementar nº 160/17 tem aplicação imediata aos processos ainda em curso, retroativamente em relação aos fatos geradores, devendo ser interpretados sistematicamente com as normas vigentes ao tempo das circunstâncias colhidas. Após tal alteração legislativa, a averiguação da efetiva aplicação dos recursos tratados pelo contribuinte como subvenções de investimentos em projetos de implementação e expansão de seus negócios é irrelevante para a exclusão dos valores correspondentes do cálculo do Lucro Real, assim como qualquer outro elemento relacionado a essa exigência, agora legalmente superada. Tratando-se de subvenção, efetivada por meio de créditos de ICMS, concedida por estado da Federação à revelia do CONFAZ e suas regras, uma vez trazida aos autos a prova do registro e do depósito abrangendo a benesse sob análise, nos termos das Cláusulas do Convênio ICMS nº 190/17, resta atendido o art. 10 da Lei Complementar nº 160/17.”(Acórdão CARF nº 1101-000.661, DJ 24.1.2019)

“A sincronia entre investimento e subvenção não é exigida pela lei, assim, não se sustenta o lançamento. Diante de tais razões, voto por negar provimento ao recurso especial da Procuradoria, aplicando o regramento da Lei Complementar nº 160.” (Acórdão CSRF nº 9101-004.108, DJ 10.4.2019)

“SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REGRAMENTO ESTADUAL. NORMAS FEDERAIS. A interpretação, pelos acórdãos paradigmas, de benefício de outro Estado da Federação não impede o conhecimento do recurso especial, quando os acórdãos aplicam a legislação federal de forma divergente da orientação do acórdão recorrido. Recurso especial conhecido. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §4º E §5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. RIO GRANDE DO SUL. CONFAZ. SINCRONIA ENTRE INVESTIMENTO E SUBVENÇÃO. A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30. Com a publicação, registro e depósito do incentivo do Rio Grande do Sul em discussão nos autos, perante o CONFAZ, não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30. A sincronia entre investimento e subvenção não é exigida por lei. TRIBUTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS. Aplica-se aos tributos reflexos a conclusão quanto ao IRPJ.” (Acórdão CSRF nº 9101-004.108 de 10.4.2019)

Assim, nego provimento ao recurso de ofício.

Conclusão e dispositivo:

Ante o exposto, conheço o recurso de ofício e nego-lhe provimento para manter integralmente a decisão proferida pela DRJ.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias