



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10469.904296/2018-23</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1401-007.339 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COMPANHIA ENERGÉTICA POTIGUAR
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2013

DOCUMENTOS ACOSTADOS APÓS A IMPUGNAÇÃO. ART. 16 DECRETO 70.235/72. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA E INFORMADA POR OUTRAS NORMAS. POSSIBILIDADE. FACULDADE DO JULGADOR.

As prescrições do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 devem ser interpretadas sistematicamente, considerando suas próprias exceções e outras disposições do próprio texto de tal Decreto, assim como à luz dos princípios da busca pela verdade material, da informalidade, da razoabilidade e da racionalidade do processo administrativo fiscal.

É legalmente possível e permitido ao Julgador conhecer de documentação acostada após a Impugnação, quando esta revela possuir efetivo valor probante, incidente na formação do livre convencimento motivado e na resolução da lide.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2013

LUCRO DE EXPLORAÇÃO. RESSARCIMENTO DE ICMS. LUCRO OPERACIONAL.

Os benefícios concedidos por ente estatal, quando não obriga a vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação ou expansão de empreendimento econômico, passam a integrar o giro do negócio, podendo ser utilizado pela empresa como bem lhe convier.

A luz do inciso I do art. 392 do RIR/99, o valor recebido à título de “Ressarcimento de ICMS”, sendo caracterizado como uma subvenção para custeio, integra a base de cálculo do IRPJ como parte do Lucro Operacional.

Tendo os valores recebidos como “Ressarcimento de ICMS” considerados na apuração do Lucro Operacional, devem ser incluídas na composição do Lucro de Exploração para fins de benefício fiscal.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito de R\$916.746,47 relativo a pagamento a maior/indevido do IRPJ do 2º Trimestre de 2013

Sala de Sessões, em 19 de novembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Augusto Carvalho de Souza** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Augusto de Souza Gonçalves** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Claudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, e Andressa Paula Senna Lσίας, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado).

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 11-68.797, proferido na sessão de 17 de julho de 2020 pela 5ª Turma da DRJ/REC, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, indeferindo o Pedido Eletrônico de Restituição (PER) nº 29108.66472.270418.1.2.04-0320.

No referido PER a Recorrente requisitava a restituição de R\$ 916.746,47 referente a pagamento a indevido ou a maior sob código da receita 3373:

PER/DCOMP 6.8	
09.439.128/0001-20	Página: 002
Crédito Pagamento Indevido ou a Maior IRPF	
Informado em Processo Administrativo Anterior: NÃO	
Número do Processo:	Natureza: Não se Aplica
Informado em Outro PER/DCOMP NÃO	
Nº do PER/DCOMP Inicial:	
Nº do Último PER/DCOMP:	
Situação Especial do Titular do Crédito: NÃO	Evento: NÃO SE APLICA
Beneficiários Além do Contribuinte: NÃO	Data do Alvará Judicial:
Cód. Receita: 3373	Exercício: 2013
Grupo de Tributo: IRPJ	
Modelo Documento de Arrecadação: Darf Comum	Data de arrecadação: 30/04/13
Valor Original do Crédito Inicial:	1.136.473,91
Crédito Original na Data da Transmissão:	1.136.473,91
Selico Acumulada:	
Crédito Atualizado:	
Total dos Débitos desta DCOMP:	
Total do Crédito Original Utilizado nesta DCOMP:	
Saldo do Crédito Original:	0,00

A análise procedida pela DRF de Natal indeferiu o pedido através do Despacho Decisório nº 2501759, pois não foi confirmado pois houve a alocação completa do pagamento a débito constante da DCTF referente ao DARF informado. Os detalhes constam da análise de crédito anexa ao Despacho Decisório.

### 1 - CÁLCULO DO CRÉDITO EM ANÁLISE

O valor do crédito original em análise é apurado conforme as seguintes regras:

Para pedidos de restituição (PER): é considerado o valor do pedido constante no PER/DCOMP.

#### DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO CRÉDITO ANALISADO

Número do PER/DCOMP	Tipo do PER/DCOMP	Informações do PER/DCOMP		Valor do Crédito Original Utilizado na DCOMP	Valor Calculado do Crédito em Análise
		Valor do PER	Valor Total dos Débitos		
29108.66472.270418.1.2.04-0320	PER	R\$ 916.746,47			R\$ 916.746,47
Total				R\$ 0,00	R\$ 916.746,47

## 2. ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO

### 2.1 - Pagamentos localizados para o DARF informado

#### DARF INFORMADO NO PER/DCOMP

DATA DE ARRECADAÇÃO	PERÍODO DE APURAÇÃO	CÓDIGO DA RECEITA	DATA DE VENCIMENTO	Nº DE REFERÊNCIA	Principal	Multa	Juros	VALOR TOTAL
31/07/2013	30/06/2013	3373	31/07/2013		R\$ 2.686.143,53	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.686.143,53

#### PAGAMENTOS LOCALIZADOS PARA O DARF INFORMADO

DATA DE ARRECADAÇÃO	PERÍODO DE APURAÇÃO	CÓDIGO DA RECEITA	DATA DE VENCIMENTO	Nº DE REFERÊNCIA	Principal	Multa	Juros	VALOR TOTAL	Nº DO PAGAMENTO
31/07/2013	30/06/2013	3373	31/07/2013		R\$ 2.686.143,53	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.686.143,53	2246242373

### 2.2 - Utilização do(s) pagamento(s) localizado(s) para o DARF informado

#### 2.2.1 - Pagamento n. 2246242373

#### ALOCÇÃO A DÉBITO

DÉBITO					UTILIZAÇÃO			
TRIBUTO	CÓDIGO DA RECEITA	PERÍODO DE APURAÇÃO	DATA DE VENCIMENTO	DATA DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO	Principal	Multa	Juros	Valor Utilizado
IRPJ	3373	30/06/2013	31/07/2013	23/10/2015	R\$ 2.686.143,53	0	0	R\$ 2.686.143,53

### 2.3 - Demonstrativo consolidado da utilização dos pagamentos localizados para o DARF

#### DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO

N. PAGAMENTO	VALOR TOTAL	VALOR UTILIZADO						VALOR DISPONÍVEL
		ALOCÇÃO A DÉBITO	PROCESSO	PER/DCOMP	PARCELAMENTO ESPECIAL	BLOQUEADO OU TOTALMENTE RESTITUÍDO	TOTAL	
2246242373	R\$ 2.686.143,53	R\$ 2.686.143,53	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.686.143,53	R\$ 0,00

A Recorrente apresenta sua Manifestação de Inconformidade (fls. 5/8) onde alega que em processo de revisão, identificou que erro nas informações prestadas referentes aos cálculos para pagamento de IRPJ no 2º Trimestre de 2013.

Nos cálculos iniciais foi apurado o valor de R\$ 3.089.952,77, sendo esse valor devidamente apresentado em DCTF, contudo, posteriormente, verificou-se que o valor correto seria R\$ 2.173.206,30, resultando em um pagamento a maior de R\$ 916.746,47.

A Recorrente procedeu a retificação da DCTF e DIPJ, consignando os novos valores, conforme o quadro abaixo:

jun/13	DCTF Anterior	DCTF Retificadora
IRPJ Devido	3.089.952,77	2.173.206,30
(-) Pagamento		
DARF	2.686.143,53	2.686.143,53
DCOMP	403.809,24	403.809,24
(=) Crédito	-	916.746,47

E após as alterações encaminhou o questionado Pedido Eletrônico de Restituição (PER) nº 29108.66472.270418.1.2.04-0320, contudo a PER foi indeferida e a Recorrente alega em sua manifestação de inconformidade que houve apenas a análise da primeira DCTF ao invés da DCTF retificadora, conforme trecho abaixo.

Dessa forma, ao desconsiderar a DCTF e a DIPJ retificadoras, enviadas em 26/04/2018, o pedido de restituição realizado por meio do PER/DCOMP nº 29108.66472.270418.1.2.04-0320 acabou sendo injustamente não homologado.

No entanto, o pedido de restituição em análise deve ser devidamente homologado, tendo em vista que a divergência das informações consideradas por esta respeitável Secretaria da Receita Federal se deu precisamente por não ter o órgão considerado as obrigações retificadoras, que demonstram o quantum efetivo da dívida de IRPJ do **2º trimestre de 2013**, bem como a legitimidade do crédito da empresa objeto de restituição, conforme se verá nas próximas linhas.  
**(Griffou-se)**

A DRJ apreciou a Manifestação de Inconformidade julgando-a improcedente, cuja decisão foi desta forma ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

**ERRO DE FATO. NÃO COMPROVAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA.** Não comprovado o erro no preenchimento da DIPJ e/ou DCTF, com base em documentos hábeis e idôneos, não se pode deferir a restituição do pagamento indevido ou a maior indicado no PER/DCOMP eletrônico.

**COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.** A certeza e a liquidez dos créditos são requisitos indispensáveis para a restituição ou compensação autorizada por lei.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A DRJ ressalta que o Parecer Normativo COSIT nº 2 de 2015 permite que sejam transmitidas DCTFs retificadoras após a emissão de Despacho Decisório com indeferimento de PER/DCOMP, contudo para que tenha efeitos, deve vir acompanhada de documentação hábil e idônea que justifique a alteração.

Como não foram anexados aos autos os documentos que comprovariam a diferença apurada a maior, decidiu-se pela ausência e liquidez e certeza necessárias conforme art. 170 do CTN e por consequência o indeferimento da restituição.

Irresignada com a decisão, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 199/241) pleiteando inicialmente a relativização da preclusão mediante a apresentação de novos documentos que joga serem capazes de demonstrar o direito pleiteado.

A Recorrente informa que os valores devidos a maior de IRPJ são referentes ao erro ao excluir o **“Ressarcimento de ICMS”** provenientes da aquisição de óleo diesel usado na geração de energia elétrica do incentivo fiscal do Lucro da Exploração.

A Recorrente informa detalhes do incentivo fiscal do Lucro da Exploração o qual tem direito, ressaltando que o ressarcimento auferido não se vincula à aplicação de investimento e nem de expansão do empreendimento, afastando discussões sobre eventual natureza como uma subvenção para investimento.

Ainda na peça recursal, a Recorrente discorre sobre os aspectos conceituais e legais sobre o Lucro da Exploração, reforçando que o benefício *“possui metodologia específica para cálculo, que, ainda que se assemelhe em alguns aspectos ao cálculo do Lucro Real”*, contudo apresenta peculiaridades específicas.

Apresenta a forma como foi feita a contabilização das notas fiscais referente ao ressarcimento de ICMS no 2º trimestre de 2013 no valor total de e R\$ 4.992.860,87 e em seguida mostra a sistemática do registro no resultado contábil, de modo a comprovar o equívoco.

Descreve a forma como feita a retificadora da DIPJ (segundo as Fichas de preenchimento) de modo a demonstrar a nova constituição do crédito de IRPJ, ressaltando que não houve alteração no Lucro Contábil.

Ao final, com as alterações, ao corrigir a Ficha 08 (do Lucro de Exploração), a Ficha 10 é recalculada automaticamente.

Ficha 10 - Cálculo da Isenção e Redução do Imposto sobre o Lucro Real - PJ em Geral	2º Trimestre		
	DIPJ		DIPJ
	Retificadora	Correção	Retificada
DISCRIMINAÇÃO			
Lucro da Exploração da Atividade com Redução de 75%	37.315.856,41	4.992.860,87	32.322.995,54
Imposto Adicional	5.597.378,46	748.929,13	4.848.449,33
SUBTOTAL	3.725.740,03	498.503,94	3.227.236,09
REDUÇÃO	9.323.118,50	1.247.433,08	8.075.685,42
	6.992.338,87	935.574,81	6.056.764,07
TOTAL DA ISENÇÃO E REDUÇÃO	6.992.338,87	935.574,81	6.056.764,07
REDUÇÃO POR REINVESTIMENTO			

Na Ficha 12A da DIPJ consta o novo valor de IRPJ a recolher já com o aumento no valor do incentivo do lucro da exploração:

DISCRIMINAÇÃO	2º Trimestre		
	DIPJ		DIPJ
	Retificadora	Correção	Retificada
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL			
À Alíquota de 15%	5.745.216,16	-	5.745.216,16
Adicional	3.824.144,11	-	3.824.144,11
(-) Operações de Caráter Cultural e Artístico	229.808,65	-	229.808,65
(-) Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	57.000,00	-	57.000,00
(-) Atividades de Caráter Desportivo	47.000,00	-	47.000,00
(-) Isenção e Redução do Imposto	6.992.338,87	935.574,81	6.056.764,07
(-) Redução por Reinvestimento		-	
(-) Imposto de Renda Retido na Fonte	44.884,47	-	44.884,47
(-) Imposto de Renda Retido na Fonte pelas Demais Entidades da Administração Pública Federal (Lei nº 10.833/2003, art. 34)	25.121,98	-	25.121,98
(-) Imposto Pago Incidente sobre Ganhos no Mercado de Renda Variável		-	
(-) Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa		-	
(-) Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada		-	
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	2.173.206,30	(935.574,81)	3.108.781,11
		DCTF	3.089.952,77
		Ajuste	18.828,33
		<b>PER</b>	<b>(916.746,47)</b>

No final seguem os pedidos:

Diante do exposto, respeitosamente requer:

- Que, nos termos do Art. 56 do Decreto nº 70.235/1972, o presente Recurso Voluntário seja recebido, com efeito suspensivo, diante da sua tempestividade e pertinência;
- A procedência do Recurso Voluntário para reconhecer a existência e legitimidade do crédito pleiteado pelo contribuinte através da PER/DCOMP em análise, decorrente da sistemática inerente ao Lucro da Exploração no âmbito da SUDENE, em harmonia com o princípio da verdade material e, principalmente, diante dos documentos comprobatórios em anexo, homologando o pedido do contribuinte;
- A intimação de toda e qualquer decisão proferida no presente processo administrativo fiscal, sob pena de nulidade.

É o Relatório

## VOTO

Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, relator

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade e preceitos do Decreto 70.235/72, motivo pelo qual dele conheço.

A Recorrente inicia o recurso pugnando pelo princípio da verdade material ao requisitar a possibilidade de apresentar novas provas tendo em vista que o indeferimento da manifestação de inconformidade decorreu do entendimento da autoridade julgadora de primeira instância da ausência de provas cabais que comprovassem as alterações na apuração do IRPJ que ensejou o Pedido de Restituição (PER)

Sobre a juntada de novos documentos, o Decreto nº 70.235/72 regula o Processo Administrativo Fiscal no âmbito da União institui a regra geral de preclusão do direito de juntar novos elementos de prova com a impugnação no seu artigo 16, § 4º, sendo tratada das exceções à regra geral de preclusão, que permitiriam a apresentação de provas em momentos processuais posteriores.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

No presente processo, realmente não há fatos, direitos supervenientes ou razões trazidas aos autos após o Despacho Decisório, mas sim a apresentação de novas provas a destempo.

O procedimento adotado pela Recorrente encontra respaldo no § 5º do art. 16 supracitado:

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior

Entendo que os documentos apresentados no Recurso Voluntário merecem ser acolhido na norma processual mencionada, de modo que, neste ponto, defiro o pedido de juntada de novos elementos de prova.

## DO MÉRITO

O resumo da controvérsia do processo pode ser explicitado nos seguintes pontos:

- (i) A Recorrente após revisão no procedimento contábil de registro de benefício fiscal de Lucro da Exploração, identificou que houve recolhimento a maior de IRPJ;
- (ii) Foi procedida a retificação da DIPJ e DCTF visando representar os novos valores após a revisão;
- (iii) Diante do novo cenário, a Recorrente apresentou PER requerendo o deferimento do crédito equivalente ao valor do pagamento a maior;
- (iv) A autoridade tributária da DRF indeferiu o pedido porque o DARF indicado havia sido inteiramente utilizado no pagamento do próprio

- IRPJ alocado em DCTF, e portanto, não havia nenhum saldo a ser devolvido;
- (v) A Recorrente alega que a análise da DRF se baseou apenas nas DIPJ e DCTF originais e que em função do erro na apuração do IRPJ, foram procedidas as devidas retificações das DIPJ e DCTF e.
- (vi) A DRJ confirmou o Despacho Decisório alegando que a documentação apresentada não era apta a lastrear o alegado.

Analisando os documentos entendo que a decisão da DRJ se mostra acertada, pois não foram apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade a devida documentação que desse suporte de comprovar que houve um pagamento a maior e que haveria um saldo a repetir, sendo anexados apenas as DIPJ e DCTF retificadoras.

Há diversos precedentes deste Conselho no sentido de que para configurar o pagamento a maior, a Recorrente deve apresentar muito mais informações, notadamente a escrita contábil e fiscal de modo a caracterizar o saldo a repetir. Não havendo liquidez e certeza do crédito, nos termos do artigo 170 do CTN, não é de se deferir o pedido de repetição.

Ocorre que em sede recursal a Recorrente informa que a retificação da DIPJ e da DCTF se deu em função da identificação, após revisão interna, de que houve a escrituração incorreta de valores recebidos a título de **“Ressarcimento de ICMS”**.

A legislação fiscal, em vários pontos, concede benefícios fiscais de isenção ou redução de tributos, sendo que em determinadas situações, o incentivo fiscal recai sobre o lucro de uma determinada atividade empresarial, ou seja, há necessidade de apurar o lucro e depois aplicar a isenção ou redução.

Esse é o caso do chamado **“Lucro da Exploração”**, que surgiu no art. 19 do Decreto Lei nº 1.598/1977 e que pode ser definido como um método para isolamento e extração dos resultados de uma determinada atividade do contribuinte, especificamente sujeita a um benefício objetivo, não abrangendo todas as atividades da pessoa jurídica.

Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

I - a parte das receitas financeiras que exceder das despesas financeiras, sendo que, no caso de operações prefixadas, considera-se receita ou despesa financeira a parcela que exceder, no mesmo período, à correção monetária dos valores aplicados; II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; III – outras receitas ou outras despesas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976; IV – Revogado V - as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção e redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo poder público; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)VI -

ganhos ou perdas decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Logo, o **“Lucro da Exploração”** é um resultado específico de uma atividade empresarial incentivada e que servirá de base de cálculo para tributos sobre a renda (IRPJ e CSLL) que será deduzido da apuração total dos tributos devidos no período.

No presente caso, a Recorrente informa que o benefício de redução de IRPJ e adicionais de 75% foi determinado através do art. 1º da Medida Provisória 2.199, de 24 de agosto de 2001.

Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2023 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação, enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam), **terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração. (Griffou-se)**

Inicialmente, parece-me indubitoso que a natureza de **“Lucro da Exploração”** declarado pela Recorrente e declarado na Ficha 10 da DIPJ/2014 foi aceito pelo Fisco.

O litígio encontra-se nas provas da acostadas ao processo que foram julgadas insuficientes para o julgador de primeira instância, que supostamente comprovariam o equívoco alegado e a necessidade de retificação da DIPJ, resultando em uma apuração de tributo a menor e a necessidade de restituição de valores.

O motivo que ensejou a retificação da DIPJ/2014 foi o recálculo do **“Lucro da Exploração”** em função da identificação pela Recorrente de que o valor do lucro apurado estava REDUZIDO, pois os valores relativos ao benefício de **“ressarcimento de ICMS”** sobre a aquisição de óleo diesel aplicado na geração de energia elétrica, concedido pela Estado do Rio Grande do Norte, foram EXCLUIDOS a título de **“Outras Receitas”** e isso reduziria o valor do incentivo.

A Recorrente resume sua principal argumentação no trecho abaixo (fl.226):

**“Importante lembrar que na medida que se exclui um valor da base de cálculo, a consequência direta é a redução do valor do incentivo; por outro lado, na medida que se reduz, ou elimina, o valor dessa exclusão, o valor do incentivo é aumentado, sendo precisamente esta é a possibilidade que se busca provar.**

Nesse contexto, a CEP revisitou sua apuração do incentivo fiscal de 2013 e identificou procedimento equivocado ao excluir o Ressarcimento do ICMS da base do incentivo, isto porque, não existe norma ou legislação vigente, literal e objetiva, que exija a exclusão de recuperação de tributos (tal qual o Ressarcimento de ICMS) da base do incentivo fiscal”. **(Griffos do Original)**

A fórmula de cálculo dos valores a serem recebidos de “**restituição do ICMS**” é estabelecida no Regulamento de ICMS do Estado do Rio Grande do Norte, sendo o valor calculado pela Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte e formalizado através de notas fiscais emitidas pela própria Secretaria.

A Recorrente resume o procedimento:

“Dessa forma, o valor a ser ressarcido pelo Estado do Rio Grande do Norte varia de acordo com a quantidade do óleo diesel consumida na produção da energia elétrica no respectivo mês, pois a redução da base de cálculo para fins do Ressarcimento depende do volume mensal consumido. Ou seja, a Usina arca com o valor integral do ICMS e, mediante o procedimento previsto no Art. 864-A do RICMS/1997, solicita o Ressarcimento a ser revisado e aprovado pelo órgão competente mediante Parecer”.

Diferentemente da Manifestação de Inconformidade, em sede recursal foram apresentadas todas as notas fiscais emitidas, a título de “Ressarcimento de ICMS” que totalizaram no 2º trimestre de 2013 o valor de **R\$ 4.992.860,87**.

A Recorrente afirma que as notas foram escrituradas como “**Outras Receitas**” na conta contábil: “6.1.1.01.1.9.19.004 - Incentivo Fiscal - Crédito de ICMS”, sendo anexado aos autos o razão da conta.

Em seguida, a Recorrente passa a demonstrar como os valores de “Ressarcimento de ICMS” foram declarados na DIPJ/2014, ressaltado que ao classificar o ressarcimento como “Outras Receitas”, o valor passou a compor o lucro contábil e foi excluído da base de cálculo do incentivo fiscal do “**Lucro da Exploração**”.

Seguem abaixo a Ficha 8 das DIPJs encaminhadas com a alteração da exclusão supracitada:

DIPJ – 18/05/2016	DIPJ – 26/04/2018
<p><b>CÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO</b></p> <p>18.Lucro Líquido antes do IRPJ 33.509.268,39</p> <p>19.Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT 450.754,50</p> <p>21.Lucro Líquido Após Ajuste do RTT 33.960.022,89</p> <p>22.Outras Despesas (Lei nº 6.404/1976, art. 187, IV) 0,00</p> <p>23 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido 3.361.963,72</p> <p>24.Prejuízos na Alienação Partic.Integ.Ativo Circ.ou At.Real.L.Prazo 0,00</p> <p>25.Resultados Negativos em Participações Societárias e em SCP 0,00</p> <p>26.Variações Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30) 0,00</p> <p>27.Variações Cambiais Ativas - Operações Liq. (MP nº 1.858-10/1999, art. 30) 0,00</p> <p>28.Perdas em Operações Realizadas no Exterior 0,00</p> <p>29.Tributos com Exigibilidade Suspensa 0,00</p> <p>30.Ajuste de Receitas de Exportação - Preços de Transferências 0,00</p> <p>31.Ajustes: Reservas Reav. e Esp. 0,00</p> <p>32.Desp.e Custos c/Resum.Pesq.Desenv.Prod.e Proc.Inov.em Empr.e Ent.Nac. 0,00</p> <p>33.Desp.e Custos c/Remun.Pesq.Emprg.Ativ.Inov.Tecn.em Empr.Pais 0,00</p> <p>34.(-)Outras Receitas (Lei nº 6.404/1976, art. 187, IV) 4.998.999,87</p> <p>35.(-)Ganhos na Alienação Partic.Integ.Ativo Circ.ou At.Real.L.Prazo 0,00</p> <p>36.(-)Resultados Positivos em Participações Societárias e em SCP 0,00</p> <p>37.(-)Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior 0,00</p> <p>38.(-)Variações Cambiais Ativas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30) 0,00</p> <p>39.(-)Var. Camb. Pass. - Op. Liq. (MP nº 1.858-10/1999, art. 30) 0,00</p> <p>40.(-)Prêmios na Emissão de Debêntures 0,00</p> <p>41.(-)Doações e Subvenções para Investimento 0,00</p> <p>42.(-)Rec.Subv.Gover.p/Pesq.Desenv.Prod.e Proc.Inov.em Empr.e Ent.Nac. 0,00</p> <p>43.(-)Rec.Subv.Gover.p/Remun.Pesq.Emprg.Ativ.Inov.Tecn.em Empr.Pais 0,00</p> <p>44.(-)Receitas Financeiras Excedentes das Despesas Financeiras 0,00</p> <p>45.(-)Outras Exclusões 6.130,20</p> <p>46.LUCRO DA EXPLORAÇÃO 32.322.995,54</p>	<p><b>CÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO</b></p> <p>18.Lucro Líquido antes do IRPJ 33.509.268,39</p> <p>19.Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT 450.754,50</p> <p>21.Lucro Líquido Após Ajuste do RTT 33.960.022,89</p> <p>22.Outras Despesas (Lei nº 6.404/1976, art. 187, IV) 0,00</p> <p>23.Contribuição Social sobre o Lucro Líquido 3.361.963,72</p> <p>24.Prejuízos na Alienação Partic.Integ.Ativo Circ.ou At.Real.L.Prazo 0,00</p> <p>25.Resultados Negativos em Participações Societárias e em SCP 0,00</p> <p>26.Variações Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30) 0,00</p> <p>27.Variações Cambiais Ativas - Operações Liq. (MP nº 1.858-10/1999, art. 30) 0,00</p> <p>28.Perdas em Operações Realizadas no Exterior 0,00</p> <p>29.Tributos com Exigibilidade Suspensa 0,00</p> <p>30.Ajuste de Receitas de Exportação - Preços de Transferências 0,00</p> <p>31.Ajustes: Reservas Reav. e Esp. 0,00</p> <p>32.Desp.e Custos c/Resum.Pesq.Desenv.Prod.e Proc.Inov.em Empr.e Ent.Nac. 0,00</p> <p>33.Desp.e Custos c/Remun.Pesq.Emprg.Ativ.Inov.Tecn.em Empr.Pais 0,00</p> <p>34.(-)Outras Receitas (Lei nº 6.404/1976, art. 187, IV) 0,00</p> <p>35.(-)Ganhos na Alienação Partic.Integ.Ativo Circ.ou At.Real.L.Prazo 0,00</p> <p>36.(-)Resultados Positivos em Participações Societárias e em SCP 0,00</p> <p>37.(-)Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior 0,00</p> <p>38.(-)Variações Cambiais Ativas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30) 0,00</p> <p>39.(-)Var. Camb. Pass. - Op. Liq. (MP nº 1.858-10/1999, art. 30) 0,00</p> <p>40.(-)Prêmios na Emissão de Debêntures 0,00</p> <p>41.(-)Doações e Subvenções para Investimento 0,00</p> <p>42.(-)Rec.Subv.Gover.p/Pesq.Desenv.Prod.e Proc.Inov.em Empr.e Ent.Nac. 0,00</p> <p>43.(-)Rec.Subv.Gover.p/Remun.Pesq.Emprg.Ativ.Inov.Tecn.em Empr.Pais 0,00</p> <p>44.(-)Receitas Financeiras Excedentes das Despesas Financeiras 6.130,20</p> <p>45.(-)Outras Exclusões 6.130,20</p> <p>46.LUCRO DA EXPLORAÇÃO 37.315.856,41</p>

Os argumentos da Recorrente para alteração são os seguintes:

- a) Os valores recebidos não se enquadram como uma subvenção para investimento:

Conforme se depreende da leitura objetiva dos artigos retro, os procedimentos para a fruição do Ressarcimento não exigem nenhuma obrigação ou contrapartida à CEP, ou seja, o referido Ressarcimento auferido no ano-calendário de 2013 não se enquadra como uma subvenção para investimento.

- b) As regras do **“Lucro da Exploração”**, por ser uma isenção, devem ser interpretadas literalmente conforme art. 111 do CTN:

Isso porque, como se tratam de isenções parciais, as quais se caracterizam como redutores do valor do tributo a pagar, por meio da observância de determinadas condições ditadas pela Lei que as estabeleça, devem ser interpretadas de forma restritiva (literal), a teor do que determina o art. 111, I e II, do CTN.

(...)

Deste modo, e em atenção à interpretação literal e taxativa que norteiam a liquidez e a certeza do crédito, demonstraremos que o Ressarcimento auferido pela CEP não deveria ter sido excluído do cálculo do incentivo fiscal do lucro da exploração em 2013.

- c) Afirma que não existe norma ou legislação vigente que exija a exclusão de recuperação de tributos:

Nesse contexto, a CEP revisitou sua apuração do incentivo fiscal de 2013 e identificou procedimento equivocado ao excluir o Ressarcimento do ICMS da base do incentivo, isto porque, não existe norma ou legislação vigente, literal e objetiva, que exija a exclusão de recuperação de tributos (tal qual o Ressarcimento de ICMS) da base do incentivo fiscal.

- d) Afirma que as alterações na legislação contábil atualizaram o inciso IV do art. 187 da Lei 6.404/64, mencionado no art. 19 do DL 1.598/77 alteraram nominalmente os ajustes do cálculo do **“Lucro da Exploração”**, mas não alteraram as características tributárias do tipo de receita.

Assim, para fins do cálculo do lucro da exploração, alterou-se a perspectiva nominalmente expressa de se ajustar o cálculo do incentivo dos “resultados não operacionais” para as “outras receitas”, de que trata o art. 187, IV da LSA.

Apesar da alteração na nomenclatura para “outras receitas”, apresentaremos a seguir os elementos necessários para afirmar que não houve alteração nas características tributárias do tipo de receita que deverá ser classificada como “outras receitas...” para fins de lucro da exploração, houve apenas uma mudança de nome, sem alteração na sua natureza fiscal.

- e) As instruções de preenchimento da linha “Outras Receitas” na DIPJ, orientam que o “Ressarcimento de ICMS” não deveria ser excluído da apuração do **“Lucro da Exploração”**.

Com base em todo o exposto, depreende-se que a exclusão de “outras receitas...” prevista na legislação do lucro da exploração não alcança os valores auferidos pela CEP no desenvolvimento de suas atividades referentes ao Ressarcimento do ICMS

Diferente de outros casos julgados nesse colegiado, quando o litígio reside na divergência de interpretação sobre a natureza tributária da devolução de ICMS sobre as vendas, sendo que no presente caso, a devolução recai sobre o ICMS nas compras.

As principais perguntas que devem ser respondidas visando a solução do litígio são as seguintes:

**“O ICMS incidente sobre as compras de óleo diesel que é devolvido por meio de um benefício fiscal concedido pelo ente estadual é uma receita operacional?”**

**“Sendo uma receita operacional, esta tem relação com as operações comerciais do contribuinte e por isso deve ser excluída da apuração do Lucro sobre Exploração?”**

Ao longo do Recurso Voluntário, a Recorrente se esforça em descaracterizar os valores recebidos como subvenção para investimento.

Entendo que assiste razão a Recorrente, os valores recebidos não são subvenção para investimento, mas sim como uma subvenção para custeio, submetendo-se ao disposto no Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - CST nº 112, de 1978.

“2.5 (.....) SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução dos seus objetivos sociais. (...)” 7. Conclusão.

7.1 (...)1 - As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÕES integram o resultado operacional da pessoa jurídica; As SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não operacional.

Notadamente o benefícios concedidos pelo Estado do Rio Grande do Norte não obriga a vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação ou expansão de empreendimento econômico, passando a integrar o giro do negócio, podendo ser utilizado pela empresa como bem lhe convier.

A luz do inciso I do art. 392 do RIR/99, vigente à época dos fatos, sendo uma subvenção para custeio, o valor recebido à título de “Ressarcimento de ICMS” integra a base de cálculo do IRPJ como parte do Lucro Operacional.

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

Sem maiores digressões, entendo que os valores recebidos pela Recorrente como “Ressarcimento de ICMS” sendo computadas para fins de apuração do Lucro Operacional, **não são “Outras Receitas”**, e devem ser incluídas na composição do Lucro de Exploração para fins de benefício fiscal.

Acertada a retificação da Recorrente ao **“excluir a exclusão”** dos valores recebidos e promover a nova apuração do Lucro de Exploração.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Augusto Carvalho de Souza**