



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10508.001203/2008-21
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº **1802-000.925 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 29/06/2011
Matéria IRPJ
Recorrente CMOS DRAKE DO NORDESTE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano calendário: 2005

Ementa: SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS – INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS CONCEDIDOS PELO PODER PÚBLICO – O incentivo de redução do ICMS concedido pelo Estado às pessoas jurídicas não configura subvenção para investimento, nem subvenção corrente para custeio, e sim, redução de custo ou despesa tributária, não se aplicando o disposto no artigo 443 do RIR, de 1999.

LUCRO PRESUMIDO. INCENTIVO DE REDUÇÃO DO ICMS. Havendo a empresa optado pela tributação com base no lucro presumido, a contabilização do incentivo como receita é irrelevante para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, salvo se a pessoa jurídica tivesse deduzido do valor da receita bruta, o valor do incentivo de redução do ICMS, visto que o ICMS integra o preço da venda, excluídas apenas: as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador, dos quais o vendedor ou prestador é mero depositário, como é o caso do IPI, e que, o percentual para obtenção do lucro se aplica sobre o valor total da venda (receita bruta), já que o lucro que se apura nesse sistema é o presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, André Almeida Blanco, Nelso Kichel, Marco Antonio Nunes Castilho e Gilberto Baptista.

Relatório

Por economia processual e bem descrever os fatos adoto o relatório da decisão recorrida (fl.209) que a seguir transcrevo:

Trata-se dos autos de infração de fls. 121 a 131 e 113 a 144, lavrados em 10/12/2008, que pretendem a cobrança do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, relativos ao ano-calendário de 2005, nos valores, respectivamente, de R\$277.193,31 (duzentos e setenta e sete mil, cento e noventa e três reais e trinta e um centavos) e R\$108.321,24 (cento e oito mil, trezentos e vinte e um reais e vinte e quatro centavos), além da multa de ofício e dos juros de mora, estes últimos calculados até 28/11/2008.

- *Informa ainda o autuante nos relatórios fiscais, de fls. 124 a 126 e 137 a 139, que:*

- *durante o procedimento de fiscalização constatou que houve insuficiência de recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos no ano-calendário de 2005;*

- *utilizando a escrituração contábil e fiscal entregue pelo contribuinte, efetuou o levantamento da base de cálculo dos tributos administrados pela RFB, tendo constatado divergências entre os valores escriturados nos balancetes mensais colocados no livro Diário (fls. 25 a 54), e os valores escriturados nos livros Registro de Saída de Mercadorias e Registro de Apuração do ICMS (fls. 55 a 79), principalmente em relação às datas do registro das devoluções de mercadorias;*

- *utilizou para compor o faturamento da empresa (fl.14), os valores de vendas e devoluções registrados nos livros de saída e apuração do ICMS, assim como os valores escriturados nos balancetes mensais a título de "Outras receitas operacionais — recuperação de despesas";*

- *efetuou o cotejo entre os valores apurados acima e aqueles declarados pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil, constatando a insuficiência de pagamentos e/ou de declaração dos débitos para o IRPJ e a CSLL, com base no Lucro Presumido, conforme demonstrativos de fls. 17/18;*

- *em resposta à intimação para explicar tais diferenças o contribuinte informou, à fl. 19, que os valores escriturados como "outras receitas operacionais — recuperação de despesas" são referentes aos estornos do ICMS (Crédito Presumido de ICMS) em virtude de incentivo fiscal concedido pelo Decreto Estadual*

nº 4.316/95, conforme escriturado no livro Registro de apuração do ICMS (fls. 79 a 92), e que por terem sido contabilizados na conta de deduções de receita bruta, não se trata de novos ingressos de recursos, não devendo portanto ser tributados;

- é pacífico o entendimento de que a receita decorrente do crédito presumido do ICMS, mencionado pelo contribuinte, está compreendida no conceito de subvenção, constituindo receita do período de apuração, devendo o valor desse crédito presumido ser deduzido do ICMS a recolher, apurado conforme a sistemática d débito e crédito desse imposto;*

- as subvenções têm natureza de receitas e foram classificadas pela legislação do imposto de renda como "Outros Resultados Operacionais" na modalidade subvenção corrente para custeio ou operação (art.392 do RIR/1999), ou como "Resultados não Operacionais", na modalidade subvenção para investimento, de que trata o art. 443 do RIR/1999, sendo que, no caso em questão, o contribuinte escriturou corretamente tais créditos como "Outras Receitas Operacionais";*

- a alegação do contribuinte de que tais valores foram contabilizados na conta Deduções da Receita Bruta — ICMS é irrelevante, pois o regime de apuração por ele escolhido é o Lucro Presumido, e de acordo com o art. 521 do RIR/1999, esses valores devem ser acrescidos à base de cálculo de que trata o art. 518, para efeito de incidência do imposto e do adicional, e da contribuição social.*

Os dispositivos legais que fundamentam a autuação encontram-se indicados nos autos de infração.

O contribuinte tomou ciência da autuação em 19/12/2008. Em 20/01/2009, apresentou as impugnações de fls. 147 a 152, e 157 a 164, alegando, em síntese, que:

- o autuante não tem razão ao indicar que houve insuficiência de pagamentos e/ou declaração dos débitos de COFINS e PIS, decorrentes da incidência dos mencionados tributos sobre os créditos de ICMS oriundos dos estornos em razão do incentivo fiscal obtido através do Decreto Estadual da Bahia nº 4.316/95, conforme escriturado no livro registro de apuração de ICMS;*

- a matéria fática se mostra incontroversa, como se depreende dos relatórios fiscais integrantes dos autos de infração, desmerecendo maiores argumentos;*

- a interpretação dada pela autoridade autuante de que as subvenções, como o crédito de ICMS em razão de diferimento tributário — incentivo fiscal, têm natureza de receita e foram classificadas pela legislação do Imposto de Renda como "resultados não operacionais", integrando, por tal motivo, a base de cálculo dos tributos em questão, se mostra reprimível, inclusive já tendo sido posta em juízo por situações análogas, uma vez que os denominados créditos-prêmio de ICM não podem ser computáveis como lucro operacional por não serem receitas de vendas de mercadoria e não denotarem qualquer manifestação de riqueza ou incorporação de capital ou bens ao*

patrimônio do recorrente, destinando-se, única e tão somente, ao ressarcimento dos custos de operação;

- ao se permitir a tributação federal de crédito presumido deferido pelo Estado, por via oblíqua, limitar-se-ia o poder constitucionalmente outorgado aos Estados de legislar em matéria tributária deles privativa, em patente afronta ao modelo constitucional em vigor, violando a regra constitucional insculpida no art. 153 e 154, inciso I, da Constituição Federal;*
- o diferimento do ICMS em tela, mesmo que tido como subvenção, se mostra como investimento uma vez que computado como reserva de capital.*

O contribuinte transcreve, ainda, na sua impugnação, trecho de voto do Ministro do Supremo Tribunal Federal Marco Aurélio Melo em julgado pontual e ementas de acórdãos do TRF da 4ª Região e do STJ, que entende dar força a seus argumentos de defesa.

Pede, ao final, o impugnante, que sejam considerados nulos de pleno direito os lançamentos constantes dos autos de infração em comento ou, alternativamente, que sejam deles extirpadas as multas aplicadas, na forma da lei.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgou procedente os lançamentos conforme decisão proferida mediante o Acórdão nº 15-20.416 de 21 de agosto de 2009 (DRJ/Salvador/BA), fls.208/213, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo os autos de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de impugnar os lançamentos, descabe a alegação de nulidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. FALTA DE RECONHECIMENTO DA RECEITA.

Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, é estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e deve ser computado no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do IRPJ.

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento do IRPJ implica no lançamento de ofício, com a aplicação da multa sobre a totalidade do imposto lançado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. FALTA DE RECONHECIMENTO DA RECEITA.

Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, é estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e deve ser computado no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência da CSLL.

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da CSLL implica no lançamento de ofício, com a aplicação da multa sobre a totalidade da contribuição lançada.

A recorrente foi cientificada do referido acórdão, em 11/09/2009, conforme Aviso de Recebimento (AR), (fl.214), e, interpôs recurso ao Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em 13/10/2009, (fl.219/228) alegando, no essencial, as mesmas razões expendidas na impugnação acima relatadas, desnecessário repeti-las.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ester Marques Lins de Sousa

O recurso é tempestivo, preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

A autuada tanto na impugnação quanto no recurso voluntário insurge-se contra a exigência da Cofins e do PIS. Todavia, toma-se a defesa por pertinência ao IRPJ e à CSLL, tendo em vista serem estas as exigências relativas aos autos de infração de que trata o presente processo.

Essencialmente, a recorrente alega que se submete ao regime de apuração por lucro presumido, assim, impossível a incidência dos citados tributos sobre o crédito presumido de ICMS deferido pelo Estado da Bahia, nos termos da legislação aplicável à espécie.

Consta do Relatório Fiscal (fls.124/126) que o autuante durante o procedimento de fiscalização constatou que houve insuficiência de recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos nos trimestres do ano calendário de 2005 e que, o contribuinte ao ser intimado para explicar as diferenças encontradas informou à fl.19 que os valores escriturados como "outras receitas operacionais — recuperação de despesas" são referentes a estorno de débitos do ICMS (Crédito Presumido de ICMS), em virtude de incentivo fiscal concedido pelo Decreto Estadual nº 4.316/95, conforme escriturado no livro Registro de apuração do ICMS (fls. 79 a 92), e que foram contabilizados na conta de *recuperação de despesas* perfazendo o total de **R\$ 974.569,79**, os quais foram contabilizados na conta de "Deduções da Receita Bruta — ICMS", portanto, não se trata de novos ingressos de recursos, não devendo, pois, ser tributados.

O entendimento encartado na autuação é de que, o crédito presumido do ICMS, mencionado pelo contribuinte, constitui receita do período de apuração, devendo o valor desse crédito presumido ser deduzido do ICMS a recolher, apurado conforme a sistemática de débito e crédito desse imposto.

Afirma o autuante que a alegação do contribuinte de que tais valores foram contabilizados na conta Deduções da Receita Bruta — ICMS é irrelevante, pois o regime de apuração por ele escolhido é o Lucro Presumido, e de acordo com o art. 521 do RIR/1999, esses valores devem ser acrescidos à base de cálculo de que trata o art. 518, para efeito de incidência do imposto e do adicional, e da contribuição social.

Compulsando-se os autos, constata-se nos demonstrativos de fls.127/129 que o autuante para compor o faturamento da empresa, utilizou os valores de vendas e devoluções registrados nos livros de saída e apuração do ICMS como também os valores escriturados nos balancetes mensais a título de "Outras receitas operacionais - recuperação de despesas" e ao final apurou o IRPJ e CSLL demonstrados às fls.129 e 142.

Nessa seara, a questão está clarificada no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 29/10/2003 (DOU de 31/10/2003, pág.14), que dispõe sobre o tratamento de incentivos

concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, *verbis*:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto nos arts. 374, 377 e 443 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR, de 1999), e o que consta do processo no 10768.028583/98-01, declara:

Art. 1º. Os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, em que os juros e a atualização monetária, previstos contratualmente, incidem sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimento, nem subvenções correntes para custeio.

Parágrafo único. Os incentivos de que trata o caput configuram reduções de custos ou despesas, não se aplicando o disposto no art. 443 do RIR, de 1999.

(Grifei)

Art. 2º. Os juros e a atualização monetária contratados, incidentes sob condição suspensiva, serão considerados despesas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando implementada a condição.

Para melhor compreensão do que se pretende demonstrar, em relação ao tratamento do incentivo concedido pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em redução de pagamento do ICMS, tomemos com números hipotéticos a contabilização dos fatos, a teor do Ato Declaratório acima.

No mês da venda de mercadorias, a empresa contabiliza o valor do ICMS, a débito da conta de despesa tributária e a crédito de ICMS a recolher.

No vencimento do débito (ICMS), o valor da redução de 60% (se for o caso) é debitado na conta de ICMS a recolher e o crédito da contrapartida deve ser levado para a conta de resultado (Despesa de ICMS), ou seja:

(D) Despesa de ICMS

(C) ICMS a recolherR\$ 1.000,00

No mês do vencimento (exemplo: recolhimento com redução de 60 % por incentivo);

Incentivo = R\$ 600,00

(D) ICMS a recolher..... 1.000

(C) Caixa 400 (pagamento do ICMS devido)

(C) Despesa de ICMS 600 (**estorno pelo não pagamento /redução/incentivo**).

Como se pode observar, o incentivo de redução do ICMS concedido pelo Estado à pessoa jurídica não configura subvenção para investimento, nem subvenção corrente para

custeio, e sim, redução de custo ou despesa tributária, não se aplicando o disposto no artigo 443 do RIR, de 1999.

Deste modo, o valor do incentivo não será considerado como receita (operacional ou não operacional), e sim, estorno pelo não pagamento do ICMS a recolher tendo em vista o incentivo de redução do ICMS concedido pelo Estado à pessoa jurídica.

Tem razão a recorrente.

Havendo a empresa optado pela tributação com base no lucro presumido, a contabilização do incentivo como receita é irrelevante para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, salvo se a pessoa jurídica tivesse deduzido do valor da receita bruta, o valor do incentivo de redução do ICMS, visto que o ICMS integra o preço da venda, excluídas apenas: as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador, dos quais o vendedor ou prestador é mero depositário, como é o caso do IPI, e que, o percentual para obtenção do lucro se aplica sobre o valor total da venda (receita bruta), já que o lucro que se apura nesse sistema é o presumido.

Não consta dos autos que a recorrente tenha excluído da receita bruta o valor correspondente ao estorno da conta de despesas tributárias do ICMS, pela despesa não incorrida (valor do incentivo).

Vale exaltar que o valor total de R\$ 974.569,79 discriminado às fls. 121 e 141, corresponde aos seguintes valores trimestrais, R\$ 182.802,90; R\$ 420.928,27; R\$ 110.384,86 e R\$ 260.453,76, respectivamente, aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres do ano calendário de 2005.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para que sejam excluídos das bases de cálculo, demonstradas às fls.127/129 e 140/142, os valores trimestrais acima mencionados para fins de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa