



<b>Processo nº</b>	10865.723118/2015-88
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1301-005.802 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	20 de outubro de 2021
<b>Recorrente</b>	CERÂMICA RIVIERA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. (INCORPORADA POR CERÂMICA BARROBELLO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.)
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Em não tendo restado caracterizado prejuízo ao sujeito passivo e/ou a ocorrência de quaisquer das hipóteses constantes do art. 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972, de se descartar a ocorrência da nulidade arguída.

**SALDO CREDOR DE CAIXA. RECEITAS OMITIDAS EM PERÍODOS ANTERIORES.**

Por absoluta falta de previsão legal e contábil, não se admite o suprimento da conta caixa através de mero lançamento a débito, de forma a tentar registrar receitas omitidas em exercícios anteriores e objeto de lançamento pela autoridade tributária.

**SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.**

Em se tratando de pessoa jurídica submetida à sistemática do Lucro Presumido, escorreita a inclusão de crédito presumido de ICMS caracterizado como subvenção de custeio na base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade e negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1301-005.801, de 20 de outubro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10865.723083/2015-87, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Bianca Felicia Rothschild, Rafael Taranto Malheiros, Lucas Esteves Borges, Marcelo José Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigmático.

Trata-se de Autos de Infração (AIs) e Termo de Verificação Fiscal, lavrados em substituição a AIs anteriores e abrangendo crédito tributário de Imposto Sobre a Renda Pessoa Jurídica e seus reflexos, oriundos de duas infrações: a) Omissão de Receitas por verificação de Saldo Credor de Caixa e b) Ausência de inclusão na base de cálculo de crédito de ICMS presumido. O resumo do feito até a decisão de 1<sup>a</sup>. instância encontra-se no seguinte excerto do Acórdão recorrido, *verbis*:

“(...)

### I – DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

Os autos de infração foram lavrados para exigência do IRPJ e demais tributos, referentes aos anos-calendários de 2011 e 2012, no total de R\$ 1.909.424,88, sob o fundamento de omissão de receitas por presunção legal – saldo credor de caixa e ausência de inclusão na base de cálculo de receitas oriundas de créditos de ICMS.

O Termo de Verificação de Fiscal, ao apresentar histórico dos procedimentos, destaca que, segundo informações repassadas pela Superintendência da 8<sup>a</sup> Região Fiscal, a contribuinte estaria envolvida na “Operação Protocolo Fantasma”, não homologação de PERDCOMP e as intimações para o contribuinte apresentar as justificativas e comprovação. Em seguida, aborda os procedimentos específico sobre as infrações apuradas, a saber:

- em 31/12/2010, as contas de receitas apresentava no saldo de R\$ 20.791.127,60.
- na DIPJ, lucro presumido, constavam apenas as receitas do período de 01/05 a 31/12/2010, no total de R\$ 7.946.833,87.
- a conta venda à vista foi movimentada somente no mês de dezembro/2010, recebendo lançamento a crédito no valor total de R\$ 14.941.71,61.
- **intimada, a empresa informou que o valor lançado em dezembro de 2010 era oriundo da receita apurada em procedimento de fiscalização anterior mediante o processo 10865.000623/2011-27, referente ao período de 2006 a 2008.** (grifei)
- cita o Acórdão 01-027.932 – 2<sup>a</sup> Turma da DRJ/BEL, sobre esta situação.
- a autoridade fiscal conclui que “não dá para aceitar como verdadeira aquela informação contábil”. - complementa que pelas demonstrações contábeis do ano de 2010 e pelos lançamentos relacionados no anexo acima, verificou-se que o caixa da empresa incorporada fechou em 31/12/2010 com o saldo positivo de R\$ 9.295.872,89.
- excluindo o lançamento nº 15788, contestado, o caixa apresentaria em 31/12/2010, saldo credor de R\$ 5.645.843,72.
- este valor, portanto, assinala corresponde a receitas omitidas no período.
- foi constatado ainda que a empresa obteve receitas originadas de créditos de ICMS, contabilizadas a crédito da conta ICMS s/compras e não foram declaradas na DIPJ/2011 e 2012.
- a empresa Cerâmica Riviera Ind. e Com. Ltda foi incorporada pela empresa Cerâmica Barrobello Ind. e Com. Ltda.

**- à época dos fatos as empresas apresentavam a mesma composição do seu quadro societário, tendo como sócios-gerentes as pessoas físicas Roberto Luiz Fantinato e Elaine Aparecida Zanichelli Fantinato. (grifei)**

## **II – DA DEFESA –**

Em sua peça de defesa, a interessada esclarece que a geração do processo foi feita em nome da empresa Cerâmica Riviera Indústria e Comércio Ltda., já extinta pela incorporação.

Solicita que o processo seja recadastrado em nome de Cerâmica Barrobello Ind. Com. Ltda.

No tópico I – Dos fatos, tece comentários sobre os procedimentos fiscais, no que chama de “breve resumo dos fatos que orientará a apresentação da defesa”.

O tópico II – DO DIREITO, é subdividido nos seguintes sub-tópicos.

1 Nulidade – Erro na identificação do sujeito passivo.

Nulidade dos atos que integram os lançamentos de ofício.

Observa que os lançamentos de ofício apontam dois sujeitos passivos, a Cerâmica Riviera e a Cerâmica Barrobello, na condição de sucessora responsável por incorporação.

Entende que a primeira pessoa jurídica, extinta por incorporação, não pode figurar como sujeito passivo.

Aduz que o Despacho Decisório que decretou a nulidade dos autos lavrados em 09/11/2015, sob o entendimento de ter havido inversão na indicação dos sujeitos passivos, deveria também atingir os atos formalizados durante o procedimento fiscal.

Assim, conclui que fica evidenciada existência de duas questões jurídicas centrais que determinam o reconhecimento da nulidade dos lançamentos de ofício.

2. Da inexistência do pretextado saldo credor de caixa

Registra que os lançamentos a crédito da conta caixa estão vinculados ao lançamento a débito. Complementa que “se não houve a entrada de recursos, que é a tese fiscal, torna-se inviável admitir a efetividade das saídas desses mesmos recursos. Entende que é um juízo contraditório. Filosofa que “Um elemento não pode ser e não ser, ao mesmo tempo.”

3. Créditos de ICMS outorgados em substituição aos créditos efetivos não configuram subvenção pública. Não têm signo de receita passível de tributação.

3.1. Da iliquidez dos lançamentos do IRPJ e da CSLL

Assevera que no lucro presumido não cabe tributar recuperação de despesa. O crédito presumido, em questão do ICMS, por representar mera forma alternativa de apuração do imposto devido, não tem natureza receita e também não se enquadra como subvenção para custeio.

Complementa, ainda que o mencionado crédito tivesse a natureza de subvenção para custeio não haveria possibilidade da sua inclusão à base de cálculo do lucro presumido, uma vez que tal subvenção se qualifica como mera recuperação de despesa. Sendo assim, como a empresa tributada pelo lucro presumido não apropria despesa, não cabe tributar mera recuperação de despesa.

Transcreve o item 2.5 do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.

> Da indevida qualificação dos referidos créditos como “outras receitas”.

Destaca que “Não foi fácil constatar que o fato acima anunciado porque ele não consta das justificativas averbadas nos autos de infração e do correspondente Termo de Verificação Fiscal. Aduz que os valores dos créditos de ICMS, tidos como receita, foram diretamente incluídos na composição da base de cálculo.

3.2 Questões vinculadas ao Decreto Estadual nº 51.609/2007

> Visa assegurar a plenitude da não cumulatividade

Registra que o crédito presumido previsto no Decreto acima representa a forma simplificada e alternativa de apuração do imposto, que exclui o aproveitamento dos demais créditos pelo optante por este regime de apuração.

> Não está configurada a hipótese de subvenção

Defende que não está configurada a hipótese de subvenção uma vez que não houve transferência de recursos estatais. Assim, falta-lhe o seu elemento material.

Para subsidiar seu entendimento, cita o Parecer Normativo Cosit 2/78, pontuando a consonância com a Lei nº 4.320/1964, especificamente o § 3º do art. 12. Continua tecendo considerações sobre a sistemática em pauta.

> Da inexistência de receita passível de tributação

Apresenta o conceito do vocábulo “receita” expresso em entendimento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e Deliberação CVM.

Conclui que a apuração alternativa do crédito no interior da regra de incidência do ICMS não se enquadra nos elementos definidores do conceito de receita. De igual forma, juridicamente também não apresenta essa natureza.

Ao longo de sua peça de defesa, a interessada cita/transcreve entendimentos doutrinários e decisões judiciais.

(...)

A impugnação foi julgada improcedente pela autoridade julgadora de 1<sup>a</sup>. instância, na forma de Acórdão, cuja ementa e resultado são a seguir transcritos, *verbis*:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**NULIDADE DO LANÇAMENTO**

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar de nulidade do lançamento. Inexiste cerceamento ao direito de defesa quando o contribuinte mostra compreender as razões que ensejaram os lançamentos, contestando devidamente todas as operações autuadas.

**NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA**

O Decreto nº 70.235/1972 PAF não prevê a possibilidade de exercício do direito de defesa previamente à lavratura de auto de infração.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.**

O incentivo concedido, da forma como se apresenta, caracteriza receita tributável do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e das Contribuições para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

**LUCRO PRESUMIDO**

As receitas auferidos pelas empresas optantes pelo lucro presumido devem compor a base de cálculo segundo a legislação de regência.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

**LANÇAMENTO DECORRENTE**

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento decorrente com os quais compartilha o mesmo fundamento de fato e para o qual não há outras razões de ordem jurídica que lhes recomenda tratamento diverso.

## Impugnação Improcedente

## Crédito Tributário Mantido

A Recorrente foi cientificada da decisão recorrida tendo promovido a juntada de Recurso Voluntário onde defende que:

a) A substituição do Termo de Verificação e autos de infração, consoante detalhado em Despacho Decisório, não afastou a nulidade dos lançamentos, porque todos os termos fiscais que instruem os lançamentos foram emitidos contra a sociedade extinta. Não é que a fiscalização tenha tomado os fatos praticados pela empresa extinta, mas, sim, que a fiscalização foi executada contra a sociedade extinta;

b) Registra que a decisão recorrida contraditou, dizendo que não havia o cerceamento ao direito de defesa alegado. Não é isto. A questão não examinada corresponde à nulidade dos atos procedimentais lavrados contra a sociedade extinta, cuja nulidade contamina os lançamentos de ofício;

c) Alega que, quanto ao tema, a decisão recorrida não considerou dois fatos decisivos para a correta solução da lide, no ponto ora examinado. Primeiro: nos lançamentos substitutos continua indicada a sociedade extinta. Diz a decisão recorrida: “De fato, o processo encontra-se cadastrado com os dados da Cerâmica Riviera [a sociedade extinta] e os autos apontam também a Cerâmica Barrobello como sujeito passivo”. A seguir, aponta como motivador de vício o fato de que todos os termos fiscais gerados na fase de fiscalização foram lavrados contra a Cerâmica Riviera, quando já estava extinta.

d) Ressalta que, no caso concreto, não é demais reiterar, não houve renovação dos atos preparatórios - todos direcionados à pessoa jurídica extinta E haveria uma explicação evidente para essa omissão: o prazo de decadência estava no seu final, fato reconhecido pelo ilustre autuante, não havendo, assim, prazo hábil para chamar a sucessora para prestar esclarecimentos a respeito das matérias autuadas;

e) Assim, entende que estes termos procedimentais são nulos, não podendo instruir os autos de infração substitutos lavrados contra a ora Recorrente. Dessa forma, os denominados lançamentos substitutos são nulos de pleno direito. A mera citação do art. 142 do CTN, contrariamente ao consignado na decisão recorrida, em especial na sua ementa, não resolve a questão levantada. A nulidade levantada pela impugnante persiste;

f) Quanto à infração referente a Saldo Credor de Caixa, registra que a decisão recorrida, não considerando que a apuração fiscal centrou-se na movimentação da conta caixa, concluiu ser acertado computar apenas os lançamentos a crédito e não o conjunto de lançamentos;

g) Aponta que se deveria consultar os elementos constantes, para, a partir daí, repetir a argumentação já trazida em sede de impugnação, no sentido de que o Fisco não admitiu a apropriação do lançamento a débito (entrada de recursos) e considerou válidos os lançamentos a crédito (saída de recursos), sendo que todos eles estão vinculados. Ora, se não houve a entrada de recursos, que é a tese fiscal, torna-se inviável admitir a efetividade das saídas desses mesmos recursos. É um juízo contraditório. Um elemento não pode ser e não ser, ao mesmo tempo;

i) Quanto à infração de não inclusão de ICMS nas bases de cálculo objeto de lançamento, ressalta que Para o segmento de atuação da recorrente, a legislação do Estado de São Paulo - Decreto Estadual nº 51.609/2007 - faculta que, em lugar dos créditos efetivos, a apuração do ICMS seja ultimada com o crédito outorgado de 7,0% (base de cálculo dos AIIM)

sobre o valor de venda. Trata-se, assim, de uma sistemática de apuração indireta do ICMS, à semelhança do que ocorre com o lucro presumido, que nada tem a ver com a subvenção para investimento. Registra que a decisão recorrida contornou os argumentos levantados na impugnação, indicando com razão de decidir uma solução de consulta que não tem relação com a matéria, ou seja, com uma Solução de Consulta que não tem relação com a forma alternativa do referido Decreto Estadual;

j) Defende que que o crédito outorgado em substituição ao crédito regular do ICMS, que se operacionaliza dentro da regra de incidência do referido imposto, não tem a natureza de subvenção, em face do regime tributário adotado pelo Estado de São Paulo, reproduzindo uma vez mais toda argumentação quanto ao funcionamento do referido Decreto.;

k) Não se pode, no entender da recorrente, qualificar essa medida estadual de benefício fiscal concedido, pois, claramente, tal providência visa assegurar a efetividade do princípio da não cumulatividade esculpido no inciso I do parágrafo 2º da Constituição Federal de 1988;

l) Seja como for, a forma simplificada e alternativa de apuração do imposto exige a renúncia aos demais créditos pelo optante por este regime de apuração. Tudo isso dentro da lógica que norteia a regra de incidência do ICMS, que não admite duplicidade na geração do crédito apropriado na apuração do imposto devido. Logo, impossível aceitar o entendimento de que o montante lançado como crédito de ICMS, na forma do aludido Decreto Estadual, faça nascer receita tributável pela União;

m) Esse crédito, não é demais enfatizar, está de fato substituindo os créditos básicos não aproveitados pela autuada em sua escrita fiscal, em providência que visa assegurar a plenitude do princípio da não cumulatividade que informa o referido imposto estadual. Ademais, de uma operação que gera o direito de crédito (operação de entrada) não pode surgir receita, muito menos subvenção estatal, como equivocamente entendeu o autuante. Cita jurisprudência do STJ no sentido de que o crédito presumido de ICMS não tem natureza de receita ou faturamento, não compondo a base de cálculo de PIS/COFINS e alegando que no mesmo voto se conclui em idêntico sentido quanto à base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

n) Aduz nova argumentação, agora defendendo que se a tese da existência de subvenção esposada pelo recorrido for recepcionada, o que se admite para argumentar, o valor da autuação deveria corresponder à diferença entre o crédito presumido e o crédito efetivo. Vale dizer: se algum benefício existe, ele não corresponde ao valor autuado, já que o crédito incidente sobre as entradas não pode ser ignorado, pois a empresa arcou com esse custo. Faltou, assim, rigor material ao questionado lançamento de ofício, marcado pela ausência do atributo da liquidez;

n) Repete a argumentação também já trazida em sede de impugnação, no sentido de que a subvenção não está caracterizada porque não houve transferência de recursos estatais à Recorrente. Falta-lhe, portanto, o seu elemento material. Defende que não está configurada a alegada subvenção para custeio, uma vez que as ora impugnantes não receberam do Estado nenhum auxílio para fazer frente às suas despesas. E o recebimento desse auxílio é condição para a configuração dessa figura, como assim dispõe o § 3º. do art. 12 da Lei nº 4.320, de 1964;

o) Defende que, no caso, há, apenas, a instituição de um regime alternativo de apropriação/quantificação do crédito na apuração do imposto devido. Não há renúncia fiscal;

p) Por fim, repete os argumentos já trazidos em sede impugnatória, no sentido de que:

p.1) ainda que o mencionado crédito presumido tivesse a natureza de subvenção para custeio, o que se admite apenas para argumentar, não haveria possibilidade da sua inclusão à base de cálculo do lucro presumido, uma vez que a denominada subvenção para custeio se qualifica como mera recuperação de despesa. Ora, sendo assim, como a empresa tributada pelo lucro presumido não apropria despesa, não cabe tributar mera recuperação de despesa;

p.2) No caso do PIS e da COFINS, não existiria receita, uma vez que contrariamente ao entendimento do ilustre autuante, não houve entrada de recurso financeiro; pelo contrário, houve saída de recurso, uma vez que, para ter direito ao crédito alternativo, a empresa teve de abdicar dos valores presentes nas operações de entrada (aquisições). Não se trata “de uma mais valia (sem custo)”, como se fosse um presente do Estado, uma vez que, no rigor do referido regime, há tão-somente a autorização da adoção de uma forma simplificada e alternativa de apuração do imposto, que exclui o aproveitamento dos demais créditos presentes nas operações de entrada. Ora, se há exclusão do aproveitamento dos créditos efetivos, à evidência, não existe “uma mais valia (sem custo)”;

q) Assim, requer a reforma da decisão recorrida, culminando com o reconhecimento da improcedência dos questionados lançamentos de ofício.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigmático como razões de decidir:

A Recorrente foi cientificada da decisão recorrida em 03.08.2017 (e-fl. 2.084), tendo promovido, em 28.08.2017, a juntada de Recurso Voluntário de e-fls. 2.087 a 2.107. Assim, o pleito é tempestivo e passo à sua análise.

### Quanto à nulidade do Auto de Infração

Acerca das preliminares de nulidade do auto de infração levantadas pela recorrente, com a devida vénia aos que adotam posicionamento diverso, entendo, em linha com todo o arcabouço normativo-doutrinário aplicável às nulidades no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, que somente é de se cogitar de tal nulidade, quando: a) esteja caracterizado efetivo prejuízo ao contribuinte (*pas de nullité sans grief*), com prejuízo aqui entendido como violação ao sistema de garantias processuais e/ou materiais legalmente disponibilizadas ao contribuinte e/ou b) se encontrem caracterizadas as hipóteses de nulidade estabelecidas pelos arts. 59, I e II do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972 (PAF), *verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Ou seja, uma vez não caracterizada nem a existência de prejuízo ao contribuinte nem a ocorrência de quaisquer das hipóteses acima elencadas pelo art. 59 do PAF, entendo que é de se rechaçar a decretação da nulidade dos atos administrativos litigados (no caso, dos autos de infração impugnados), sem qualquer impedimento, todavia, a que, ao se adentrar o mérito do Recurso Voluntário, possa o Colegiado julgá-lo parcial ou totalmente procedente, caso se aceda à tese esposada pelo Recorrente, infirmando, assim, a tese jurídica que lastreou a improcedência da impugnação, tudo em linha com o disposto no art. 59, §3º, do já referido Decreto nº. 70.235, de 1972.

Art. 59

(...)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

Defende-se, assim, aqui, que a solução mais adequada a ser adotada processualmente é o prosseguimento da análise para fins de provimento ou não do Recurso Voluntário (e não a decretação de nulidade do acórdão recorrido), sempre que se puder concluir que no processo administrativo fiscal sob análise:

- a) não houve prejuízo (violação ao sistema de garantias disponibilizado) ao contribuinte e/ou caracterização de quaisquer das hipóteses de nulidade elencadas no art. 59, I e II do Decreto nº. 70.235, de 1972, mas, sim,
- b) o que há é tão somente a alegação, por parte do Recorrente, de ocorrência de violação ao arcabouço normativo em vigor por parte da autoridade julgadora, de forma a que se devesse proceder o reconhecimento da improcedência do lançamento;

Ainda, de se notar que tal posicionamento - decretação de nulidade somente nos casos de prejuízo e/ou nas hipóteses previstas no art. 59, I e II do PAF, com precedência do provimento recursal, a partir da análise de seu mérito, se aplicável - é suportado por jurisprudência de longa data oriunda do STJ e do CARF, este último em sua instância máxima, na forma abaixo reproduzida.

**STJ**

PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO - IMPRECISÃO NA CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - ASSINATURA DE TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA - INTIMAÇÃO - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - FORMALIDADE - INEXISTÊNCIA DE NULIDADE SEM PREJUÍZO - IMPUGNAÇÃO - PRINCÍPIO DA EVENTUALIDADE - VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM - AUSÊNCIA DE

**COTEJO ANALÍTICO - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC.**

1. Hipótese em que, ao longo do processo administrativo fiscal, a recorrente foi caracterizada ora como contribuinte solidária, ora como responsável solidária, não tendo sido mencionada expressamente no auto de infração, embora tenha assinado Termo de Sujeição Passiva Solidária.
2. Não obstante a inconsistência na qualificação específica da empresa em momentos distintos (contribuinte/responsável), o auto de infração determinou a intimação tanto do contribuinte quanto do responsável, o que é suficiente para suprir a exigência de que o sujeito passivo tenha ciência do ato administrativo.
3. A formalidade é característica do processo administrativo fiscal, mas não há nulidade sem que tenha havido prejuízo, o qual, no caso, consistiria na supressão da oportunidade de apresentar impugnação. E o prejuízo foi afastado exatamente pela apresentação da impugnação. (grifei)
4. Não é relevante a ausência de considerações sobre o lançamento tributário na impugnação, pois a abrangência da defesa deduzida é determinada pela impugnante. Incide no processo administrativo o princípio da eventualidade. Se não observado, impossibilita seja dada à impugnante outra oportunidade para sanar dificuldade imposta por sua própria conduta (*venire contra factum propium*).
5. Inviável o conhecimento do dissídio jurisprudencial pela ausência de cotejo analítico, que não se satisfaz com a transcrição de ementas.
6. Não ocorre violação do art. 535 do CPC quando o acórdão recorrido apresenta fundamentos suficientes para formar o seu convencimento e refutar os argumentos contrários ao seu entendimento.
7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(STJ. REsp 949959/PR. 2<sup>a</sup>. Turma. Relatora: Min. Eliana Calmon, Data de Julgamento: 10/11/2009, Publicado no DJe de 19/11/2009)

**Acórdão CSRF/02-02.301**

***NORMAS PROCESSUAIS - CAPITULAÇÃO LEGAL.***  
***NULIDADE INEXISTENTE. O estabelecimento autuado defende-se dos fatos a ele imputado, e não do dispositivo legal mencionado na acusação fiscal. Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo. (grifei)***

Feita tal digressão, de se registrar que, no caso sob análise, o auto de infração foi formalizado por autoridade competente, descartando-se

assim qualquer violação ao art. 59, I do PAF, e que, na forma que se segue no presente voto, não resta caracterizado qualquer prejuízo ao exercício da ampla defesa pelo contribuinte, sem prejuízo da possibilidade deste CARF analisar de forma plena as infrações objeto de lançamento (ou seja, ao se admitir o poder deste CARF de decidir a favor do contribuinte quanto ao mérito do lançamento, sobre o qual se oportunizou o contraditório e a ampla defesa na forma legalmente determinada);

Ainda, nota-se que a contribuinte demonstrou ter plena compreensão e conhecimento das acusações que lhe foram imputadas, exaustivamente descritas no Termo de Verificação Fiscal e Autos de Infração de e-fls. 1.975 a 2.022, de forma a ter exercido sua ampla defesa, sem qualquer prejuízo;

Mais especificamente para o caso em questão, a partir do acima disposto, o que se conclui, quanto à alegação da Recorrente de nulidade, por “contaminação” dos autos de infração pelo fato dos termos da ação fiscal terem sido emitidos em nome da empresa incorporada (extinta) Cerâmica Riviera Indústria e Comércio Ltda., é que tal nulidade dependeria de violação ao citado art. 59 ou de prejuízo ao contribuinte, o que não se verifica nos autos em questão.

Aqui, quanto ao tema/alegação supra, verifica-se como implausível admitir a existência de cerceamento de direito de defesa ou de qualquer prejuízo ao sujeito passivo, ao se constatar como evidência objetiva fundamental que o sócio administrador da empresa incorporada na época de ocorrência dos fatos geradores e, ainda, quando da realização da ação fiscal (Sr. Roberto Luiz Fantinato), era o mesmo da posterior sociedade incorporadora, Cerâmica Barrobello Indústria e Comércio Ltda. - EPP (vide alterações contratuais de e-fls. 639 a 652, 119 a 127 e 137 a 169), tratando-se, ainda, ambas de empresas familiares, tendo seu quadro societário composto pela família Fantinato.

Nota-se também que, durante a ação fiscal, as respostas foram protocolizadas pelo Sr. Luiz Roberto Fantinato, administrador-comum da Cerâmica Barrobello e da Cerâmica Riviera, inclusive, sem qualquer objeção formal e por vezes mencionando a sucessão por incorporação da Cerâmica Riviera pela Cerâmica Barrobello (vide e-fls. 670 a 672, por exemplo), sendo-se de se descartar que, agora, pudesse qualquer dos sujeitos passivos vir a se locupletar de tal conduta contraditória (ou seja, admitindo a sucessão empresarial ao responder as intimações, quando possuía a qualidade de administrador de ambas as empresas, para depois alegar nulidade por intimação de uma, ao invés da outra) em benefício próprio, de forma a que se decrete a nulidade do auto de infração.

Esclarece ainda o esclarecimento da autoridade julgadora de 1<sup>a</sup>. instância quanto à inaplicabilidade da hipótese de cerceamento de direito de defesa no curso da ação fiscal que deu origem ao presente lançamento, que se adota aqui como razão de decidir adicional, a partir da identidade de alegações deduzidas em sede de impugnação e recursal e consoante

permissivo estabelecido pelo art. 57, §3º. do Anexo II ao RICARF, aprovado pela Portaria MF nº. 343, de 2015, *expressis verbis*:

“(…)

O Decreto nº 70.235/1972 PAF não prevê a possibilidade de exercício do direito de defesa previamente à lavratura de auto de infração. Os trabalhos de fiscalização (auditoria) tem a natureza de um procedimento investigativo (inquisitório), e o exercício do contraditório e da ampla defesa apenas é deferido para depois de encerrada essa fase, sem qualquer prejuízo para os contribuintes ou responsáveis. Constatado que o contribuinte teve a ciência de todos os termos, documentos e demonstrativos que compõe o processo, e neles estão claramente descritos os fatos que motivaram o lançamento, as infrações que lhes foram imputadas, bem como as disposições legais infringidas, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

(…)

Assim, descarta-se a existência de:

- a) cerceamento de defesa (única hipótese aplicável ao caso, constante do art. 59, II do PAF, inexistindo questionamento relativo à competência da autoridade autuante) e, ainda, de qualquer prejuízo à Recorrente, que, repita-se, demonstrou, também, a partir da inauguração da lide administrativa, pleno conhecimento das acusações que lhe foram imputadas, bem assim dos fatos constatados no curso da ação fiscal que levaram à lavratura dos Autos de Infração aqui em análise. ou, sequer,
- b) de qualquer outra irregularidade, incorreção ou omissão, na forma prevista pelo art. 60, também daquele Decreto.

Destarte, rejeito a preliminar de nulidade levantada, sem prejuízo do prosseguimento na análise de mérito do pleito, quanto à cobrança em tela;

#### **Quanto à infração decorrente da apuração de saldo credor de caixa.**

Quanto ao tema e à tese da autuada de necessidade de consideração da totalidade de valores a crédito e a débito, nenhum reparo a fazer à fundamentação da autoridade julgadora de 1<sup>a</sup>. instância, inclusive com base na própria argumentação do contribuinte:

(...) argumento básico da impugnante:

*“O Fisco não admitiu a apropriação do lançamento a débito (entrada de recursos) e considerou válidos os lançamentos a crédito (saída de recursos) sendo que todos eles estão vinculados. Ora, se não houve a entrada de recursos, que é a tese fiscal, torna-se inviável admitir a efetividade das saídas desses mesmos recursos”.*

Em síntese a impugnante assevera que se houve pagamento é porque houve entrada de recursos.

Irrepreensível, inatacável, irretocável, impossível de ser questionado tal argumento.

E é exatamente este o raciocínio para se determinar a omissão de receita com base em saldo credor de caixa. A empresa, de posse de recursos oriundos de receitas omitidas, precisa fazer os pagamentos. Qual é a solução? Abastecer o caixa com algum lançamento que não se revista da característica de receita: empréstimos de sócios, de terceiros, aumento de capital são os clássicos. Neste

casos, para afastar a presunção da omissão, a empresa fiscalizada deve comprovar com documentos hábeis e idôneos a efetiva entrada e origem do numerário. Não logrando tal comprovação, está devidamente caracterizada a omissão de receita.

Ou seja, a desconsideração de lançamento a débito da conta caixa com contrapartida á conta de receita não devidamente comprovado é perfeitamente consistente com a presunção legal de omissão de receitas, calcada na presunção de realização de pagamentos, pela pessoa jurídica, utilizando-se de recursos não oferecidos a tributação. *In casu*, a recomposição da conta caixa que originou o saldo credor apurado deveu-se à exclusão do lançamento a débito da referida conta caixa de nº. 15.788, no valor de R\$ 14.941.716,61, tendo em tal recomposição se levado em consideração tanto os valores a débito como a crédito da referida conta (vide **item 28 de e-fl. 1978 do TVF** e Anexo I de e-fls. 1981 a 1.988)

Quanto a desconsideração de tal lançamento, também entendo que não há como se admitir que receitas omitidas, objeto de lançamento no âmbito do processo 10865.000623/2011-27 (excertos de lançamento e-fls. 1.841 a 1.860 e que só abrangem fatos geradores até o ano-calendário de 2008), possam ser admitidas como fontes de suprimento de caixa para o ano-calendário de 2010, uma vez que:

Inexiste qualquer tipo de previsão legal-tributária ou contábil que dê suporte ao lançamento efetuado pelo sujeito passivo, a débito de conta caixa tendo como contrapartida o registro em resultado de receitas previamente omitidas objeto de autuação, de forma a, assim, reverter eventual saldo credor de caixa apurado;

A bem do debate, mesmo que se admitisse tal registro (o que, reitere-se, aqui se rechaça), deveria ter restado comprovado minimamente pelo contribuinte (a quem, note-se, incumbe o ônus probatório, a fim de afastar a acusação fiscal e a consequente presunção de omissão de receitas *juris tantum* que aqui se discute):

- a) Que houve o efetivo oferecimento a tributação da receita anteriormente omitida, mais especificamente através da comprovação de cobrança e quitação do montante objeto da autuação anterior (no âmbito do processo 10865.000623/2011-27) e, ainda,
- b) Que tal montante oferecido a tributação não foi utilizado para evitar o surgimento de saldo credor de caixa em anos subsequentes anteriores ao ano-calendário de 2010 (aqui, no, caso, evitando o surgimento de saldo credor de caixa no AC 2009);
- c) Porém, o que se nota é que, em nenhum momento, embora o contribuinte, inclusive, expressamente aceda ao entendimento acima explicitado em sua alínea “b” em seu recurso, trouxe a Recorrente quaisquer elementos aos autos capazes de afastar, quanto ao referido saldo credor, a acusação fiscal ou os fundamentos da decisão recorrida e, assim, a presunção (ou seja, trazendo comprovação que obedecesse, assim, as condições acima expostas), reiterando-se que ao sujeito passivo

incumbiria tal *ônus probandi* de forma a refutar a acusação fiscal, uma vez que se está diante de presunção *juris tantum* devidamente caracterizada pela autoridade fiscal.

Assim, diante do exposto, não vejo nenhum reparo a fazer à recomposição da conta caixa efetuada pela autoridade fiscal, consoante TVF de e-fls. 1.975 a 2.022 (mais especificamente, em seu item 28 e anexo I), sendo assim de se manter a tributação de omissão de receitas por força da apuração de saldo credor de caixa, no valor de R\$ 5.645.843,72, e, destarte, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário quanto ao tema (infração).

### **Quanto à infração de não inclusão de crédito presumido de ICMS na base de cálculo do tributo**

Incontroverso quanto ao tema que não se está a tratar, no caso dos valores de crédito presumido de ICMS constantes do auto, de subvenção para investimento, hipótese rechaçada tanto pela fundamentação utilizada pelo Acórdão guerreado (SC Cosit nº. 188, de 2015) como pela Recorrente.

Passa-se, assim, a analisar a lide quanto à caracterização (ou não) como subvenção para custeio dos valores aqui objeto de tributação (a partir da ausência de inclusão de tais valores na base de cálculo de tributos objeto de lançamento).

Veja-se, inicialmente, o dispositivo que aqui se discute :

#### **Decreto 51.609, de 2007 – Estado de São Paulo**

Artigo 1º -O estabelecimento fabricante que promover saída dos produtos adiante indicados, classificados nos seguintes códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, destinados à construção civil, poderá, para o cálculo do ICMS devido, optar pelo crédito de importância equivalente à aplicação de 7% (sete por cento) sobre o valor de sua operação de saída, em substituição ao aproveitamento de quaisquer créditos:

I - tijolos cerâmicos, não esmaltados nem vitrificados, 6904.10.00;

II - tijoleiras (peças ocas para tetos e pavimentos), tapa-vigas (complementos de tijoleira) de cerâmica não esmaltada nem vitrificada, 6904.90.00;

III - telhas cerâmicas, não esmaltadas nem vitrificadas, 6905.10.00;

IV - manilhas cerâmicas, não esmaltadas nem vitrificadas, 6906.00.00.

§ 1º - O crédito correspondente ao percentual referido neste artigo condiciona-se a que a operação de saída seja tributada ou, não o sendo, haja expressa autorização para que o crédito seja mantido.

§ 2º - Não se comprehende na operação de saída referida neste artigo aquela cujo produto seja objeto de posterior retorno, real ou simbólico.

§ 3º - A opção aludida neste artigo será declarada em termo lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, devendo a renúncia ser objeto de novo termo.

A partir do acima disposto, o que se verifica é que o teor do referido Decreto 51.609, de 2007, sem dúvida, estabelece a possibilidade de creditamento de ICMS pelo estabelecimento:

- a) Sem qualquer necessidade de aplicação vinculada em bem ou direito, vinculados a qualquer empreendimento econômico ou depósito (referendado, assim, o já incontroverso afastamento da possibilidade de que se esteja a tratar, aqui, de subvenção para investimento), assim,
- b) Com plena disponibilidade de destinação dos recursos oriundos do não recolhimento de ICMS (a partir da apropriação do crédito constante do referido art. 1º.), apropriação esta que, cediço, constitui-se em benefício para o contribuinte, por se tratar de opção sem qualquer tipo de limite determinado pela comparação com seu efetivo custo tributário.
- c) Ou seja, nota-se que o benefício fiscal não requer do contribuinte que realize qualquer confrontação com o ICMS que poderia ser creditado oriundo das efetivas entradas no estabelecimento, o que revela sua característica de benefício fiscal (por exemplo, em caso extremo, mesmo o contribuinte que não teve qualquer entrada passível de creditamento poderia fazer jus ao aproveitamento do crédito constante do citado art. 1º. Do Decreto 51.609, de 2007, quando de saída de mercadorias listadas naquele artigo).
- d) Assim, o que se observa é que contrariamente ao que quer fazer crer a recorrente, não há nenhum tipo de vinculação legal entre o crédito presumido estabelecido pelo citado Decreto 51.609 e o montante de crédito regular apurado pelo contribuinte. O que se determina é a possibilidade de substituição integral e incondicional deste crédito regular por aquele crédito presumido, por exclusiva opção do sujeito passivo em seus livros fiscais.
- e) A partir do acima exposto, de se concluir que há, através do dispositivo, dispensa no que diz respeito à ocorrência e comprovação de entradas ocorridas no estabelecimento e, assim, também quanto à apuração do respectivo montante efetivamente devido a título de ICMS (caso se utilizasse dos créditos legalmente aproveitáveis decorrentes de tais entradas), o que, em meu entendimento, por si só, já revela a natureza de benefício fiscal da opção estabelecida pelo Decreto. restando cediço que a apropriação de qualquer crédito para além do efetivamente aproveitável (ou seja, para além do legalmente admissível a partir das entradas efetivas) restaria contrária ao princípio da não-cumulatividade citado pelo contribuinte como motivador do dispositivo.

Quanto ao acima disposto ainda, faço notar, agora abordando a tese da contribuinte, no sentido de que o valor da autuação deveria corresponder à diferença entre o crédito presumido e o crédito efetivo e, assim consequente alegada “iliquidez” do lançamento, que nenhum esforço foi realizado pela recorrente de forma a comprovar quais seriam as efetivas entradas da empresa e o consequente crédito de ICMS “não

subvencionado”, de forma a contraditar qualquer parcela do montante objeto do lançamento. Assim, não há como dar guarida a qualquer redução do lançamento (provimento recursal) decorrente de tal argumentação.

Quanto às alegações de não caracterização de tal benefício como subvenção de custeio/operação e quanto à inaplicabilidade da tributação de IRPJ e CSLL de eventual subvenção para custeio por força da adoção, pela Recorrente, da sistemática do Lucro Presumido, entendo que, se tratou de forma escorreita acerca do tema no âmbito da Solução de Consulta COSIT nº. 438, de 2017.

Reproduz-se abaixo excerto da Solução de Consulta, de forma a adotá-lo aqui como razão de decidir, restando, assim afastadas as citadas alegações da autuada de inexistência de subvenção e não possibilidade de inclusão dos valores de crédito de ICMS presumido nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ressaltando-se aqui que as conclusões do referido excerto são também perfeitamente aplicáveis aos presentes autos, a partir da: a) semelhança entre aquele crédito presumido de ICMS e o que aqui se discute; b) constatação de se tratar, ali, de entendimento conceitual aplicável, no entender deste relator, também à época de ocorrência dos fatos geradores aqui em análise, *expressis verbis*:

3. **Expõe que o benefício consiste na concessão de um crédito presumido de 5% (cinco por cento) sobre o valor de vendas de determinados produtos, para fins de cálculo do ICMS mensal.** Acrescenta que o crédito presumido em questão será adicionado aos demais créditos de ICMS pelas entradas de matérias-primas e mercadorias no mês, destinadas à fabricação de tais produtos.

4. **Destaca que o regime especial possui limitações que “jamais garantirão à requerente a totalidade dos 5% do benefício, ou mesmo conhecer a priori, o seu montante efetivo”. Isso porque “a requerente terá que estornar mensalmente, em sua conta gráfica do ICMS, os créditos por entradas (...) provenientes de outros estados, que excederem a alíquota de 7% (sete por cento)”.** (...)

(...)

9. Acerca da classificação desses valores recebidos a título de crédito presumido de ICMS, traz-se a lume disposições contidas no Pronunciamento Técnico CPC nº 07 (R1) Subvenções e Assistências Governamentais emitidas pelo Comitê de Pronunciamento Técnico - CPC, in verbis: (...) **Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade** (grifei).

10. Neste mesmo sentido, mas sob a ótica tributária, o Parecer Normativo (PN) CST nº 112, de 1978, publicado no Diário oficial da União de 11 de janeiro de 1979, determina que uma subvenção é verificada quando:

“(...) O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a

*condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do CHAMADO CAPITAL PRÓPRIO, ao contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável. (...) Em resumo, SUBVENÇÃO, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para seu recebedor.”*

11. Nota-se, portanto, diferentemente do argumentado pela consulente, que o crédito presumido de ICMS se amolda perfeitamente às definições constantes tanto nas orientações do CPC como na normatização da Receita Federal do Brasil, e assim representa autêntica subvenção do poder público estadual, consubstanciada na forma de redução do imposto.

12. Os valores recebidos a título de subvenção são classificados como receita, não havendo controvérsia em relação a isso, como se constata pela leitura das disposições contidas no Pronunciamento Técnico CPC nº 07 (R1) Subvenções e Assistências Governamentais, cujos trechos de interesse seguem abaixo transcritos:

(...)

*9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.*

(...)

*12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido. (...)*

*15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos: (a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados; (b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação; (c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado. (grifou-se)*

13. Portanto, está-se diante de uma subvenção, cujos valores são contabilmente lançados como receita. Resta definir o tratamento tributário conferido a esses valores.

14. De forma preambular, ressalta-se que dúvidas poderiam surgir quanto a aplicabilidade ou não do disposto no art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que afasta da tributação os recursos recebidos a título de subvenção para investimento. Com efeito, seriam oferecidos a tributação os valores decorrentes das subvenções de custeio e excluídos os valores das subvenções de investimento. Todavia, tal dispositivo tem efeito somente na apuração do lucro real, não sendo aplicado à apuração do lucro presumido, caso que ora é tratado. **Portanto, como conclusão lógica, a classificação da subvenção como de custeio ou de investimento é irrelevante para deslinde dos questionamentos apresentados.**

15. A base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica apurado pela sistemática do lucro presumido encontra-se definido no art. 25 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, c/c art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, cujo conteúdo encontra-se normatizado na Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, cujo art. 215 segue abaixo colado:

*Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.*

*§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.*

(...)

*§ 3º Serão acrescidos às bases de cálculo de que tratam o caput e o § 1º: I - os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo caput e pelo § 1º, auferidos no mesmo período, inclusive:*  
(...)

16. Tem-se portanto, uma base de cálculo formada pela aplicação de um percentual sobre a receita bruta, conforme consta no caput do art. 215 e o acréscimo dos demais valores listados no §3º. A receita bruta é definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que dispõe que:

*Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*II - o preço da prestação de serviços em geral;(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*

**17. Ao cotejar a natureza dos valores recebidos a título de subvenção com a composição da receita bruta definida no Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, conclui-se pela impossibilidade de classificá-los naquele grupo já que as subvenções não decorrem do exercício do objeto principal da pessoa jurídica. Nesse sentido, inclusive, dispõe o RIR/1999, que classifica as subvenções correntes dentro de sua seção IV (art. 392, I), que cuida dos “outros resultados operacionais”. Como consequência, deve-se acrescer a totalidade dos valores recebidos a título de subvenção na base de cálculo do IRPJ como “demais receitas” conforme consta no inciso I do §3º do art. 215 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, susodito.**

**18. Em relação à apuração da CSLL na sistemática de resultado presumido, cabem as mesmas fundamentações aplicadas ao IRPJ na sistemática do lucro presumido, ademais, ambos tributos compartilham o mesmo dispositivo normatizador, o art. nº 215 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, retro transcrita, todavia a contribuição tem como fundamentação legal o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 c/c o art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996.**

Quanto à não inclusão de tal crédito presumido de ICMS (subvenção) na base de cálculo do PIS e da COFINS, entendo assistir razão à tese da recorrente (sujeita ao regime cumulativo de contribuições, a partir de sua adoção da sistemática do lucro presumido) novamente em linha com a referida solução de Consulta, *expressis verbis*:

(...)

19. Em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, convém reproduzir os arts. 2º e 3º, caput, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que estabelecem a regra de incidência dessas contribuições em regime cumulativo:

*"Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)"*

20. Enquanto o art. 2º, define o faturamento como a hipótese de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o art. 3º o equipara ao conceito de receita bruta, tal qual definido pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

21. Conforme argumentado acima, não se incluem na definição de receita bruta as subvenções governamentais, por não decorrerem do exercício do objeto principal da pessoa jurídica. Sobre essas receitas, portanto, não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em regime cumulativo.

Todavia, nota-se que não houve, no presente feito, lançamento de PIS e COFINS concernente ao crédito presumido de ICMS (subvenção), limitando-se o lançamento destas duas contribuições à infração de saldo credor de caixa (vide e-fls. 2007 a 2022).

Ou seja, não há que se falar de litígio quanto ao referido crédito de ICMS presumido no que diz respeito a PIS/COFINS, visto que não lançado qualquer montante referente a tais contribuições vinculado ao tema.

Por fim, noto inexiste qualquer decisão judicial vinculante a este Colegiado, citada ou não pela Recorrente, de forma a que se devesse adotar entendimento contrário ao aqui esposado em qualquer dos temas supra.

Assim, diante de tudo quanto exposto, quanto aos valores de ICMS objeto de lançamento, entendo se estar diante de subvenção para custeio, assim passível de inclusão na base de Cálculo do IRPJ e da CSLL, em linha com o apontado pela autoridade fiscal, e, reitere-se, sem que tenha havido lançamento de PIS/COFINS referente a tais valores. Desta forma, voto por também negar provimento ao Recurso Voluntário quanto a este derradeiro tema.

Diante de tudo quanto exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para:: a) afastar a preliminar de nulidade do auto de infração levantada pela recorrente e b) quanto ao mérito, negar provimento ao recurso.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de afastar a preliminar de nulidade e negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente Redator