



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10865.723260/2015-25
ACÓRDÃO	1402-007.603 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CERÂMICA BARROBELLO IND. COM. LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2021

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

AUTO DE INFRAÇÃO. TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. DEMONSTRATIVOS E DOCUMENTOS JUNTADOS. LANÇAMENTO DEMONSTRADO.

O Termo de Verificação Fiscal e os demais documentos que integram o Auto de Infração permitem a perfeita compreensão da infração tributária cometida.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. JURISPRUDÊNCIA DO E. STJ. ELEMENTO ESTRANHO À BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

Nos termos dos precedentes firmados pelo E. STJ (EREsp 1.517.492/PR e Tema Repetitivo nº 1.182), o crédito presumido de ICMS é elemento estranho à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não podendo ser inserido na referida base imponible, independentemente do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

LUCRO PRESUMIDO.GANHO DE CAPITAL. RENDIMENTOS. OUTRAS RECEITAS.

Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes das demais receitas devem ser acrescidos à base de cálculo do lucro presumido.

PIS. COFINS. CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo ao PIS, à Cofins e à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo utilizada para o lançamento o CRÉDITO DO ICMS concedido através do PROGRAMA CRÉDITO PRESUMIDO por se trata de uma SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, mantendo os demais lançamentos.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relator

Assinado Digitalmente

Alexandre labrudi Catunda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alessandro Bruno Macedo Pinto, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alexandre labrudi Catunda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão 02-72.994 - 4ª Turma da DRJ/BHE que julgou improcedente a Impugnação e mantendo o crédito tributário.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“I – ATOS ADMINISTRATIVOS – fls. 544 a 596

Foram lavrados autos de infração para exigência do crédito tributário no valor de R\$ 740.934,13, referentes ao IRPJ e CSLL para o ano calendário de 2012, sob os fundamentos de omissão de ganho de capital pela alienação de bens do ativo imobilizado e ausência de inclusão na base de cálculo do imposto de renda de receitas registradas como juros recebidos, receitas oriundas de créditos de ICMS e rendimentos de aplicações, conforme dados obtidos das respectivas contas constantes da escrituração da empresa fiscalizada.

O Termo de Verificação de Infração Fiscal relata procedimentos sobre solicitações de compensação formulados pelo contribuinte e, especificamente, sobre os fatos objetos da presente autuação apresenta planilhas demonstrativas dos respectivos valores.

Informa que as “As parcelas dos débitos informadas em compensações formalizadas pelas Declarações de Compensação nº 33126.63346.240612.1.3.01-2178 e 01730.32630.061212.1.3.02-0743, foram excluídas dos lançamentos neste procedimento fiscal, em razão de terem sido consideradas confessadas pela contribuinte e, no nosso entendimento, tratar-se de créditos já constituídos”.

II – DA DEFESA

1. CRÉDITOS DE ICMS

Informa que é optante pelo lucro presumido e entende que, nesta forma de apuração, não cabe tributar recuperação de despesa. Aduz que o crédito presumido de ICMS não tem natureza de receita e não se enquadra como subvenção de custeio.

Complementa que o Decreto Estadual nº 51.609/2007 estabeleceu forma simplificada e alternativa de apuração do ICMS, que exclui o aproveitamento dos demais créditos pelo optante por este regime de apuração, visando assegurar a plenitude da não cumulatividade.

2. GANHO DE CAPITAL

Defende que, por ser optante pelo Lucro Presumido, estaria impedida de apurar os encargos de depreciação. Raciocina que, se tais encargos não influíram na apuração da base de cálculo do IRPJ sob aquela modalidade, não tem sentido imputá-los na apuração do ganho de capital.

3. JUROS RECEBIDOS

Destaca que os valores são ínfimos e que não ficou claro se já tinham sido computados na base de cálculo da apuração tempestiva. Complementa que a dúvida é pertinente tendo em vista que o levantamento tomou como base a conta contábil de juros recebidos, mas não há correlação com as declarações de rendimentos.

4. APLICAÇÕES FINANCEIRAS

Entende que não ficou claro se esses rendimentos já não haviam sido reconhecidos, pois, aparentemente, o levantamento fiscal restou centrado no ato de resgate das aplicações.

Ao longo da sua peça de defesa cita/transcreve entendimentos doutrinários, decisões judiciais e Decreto Estadual nº 51.609/2007.

Já a 4ª Turma da DRJ/BHE julgou improcedente a Impugnação e manteve o crédito tributário, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

AUTO DE INFRAÇÃO. TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

DESCRIÇÃO DOS FATOS. DEMONSTRATIVOS E DOCUMENTOS JUNTADOS. LANÇAMENTO DEMONSTRADO.

O Termo de Verificação Fiscal e os demais documentos que integram o Auto de Infração permitem a perfeita compreensão da infração tributária cometida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. RENDIMENTOS. OUTRAS RECEITAS Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes das demais receitas devem ser acrescidos à base de cálculo do lucro presumido.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2012

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

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário, alegando que:

“A – DAS QUESTÕES VINCULADAS À ALEGADA SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO

2. NULIDADE POR AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ DO AIIM

A decisão recorrida utilizou o título de “CRÉDITOS DE ICMS” a fim de dar curso à tese da subvenção centrada no valor apropriado como crédito na apuração do ICMS devido.

No caso concreto, a legislação do Estado de São Paulo faculta a apropriação de crédito presumido da ordem de 7,0% (base de cálculo dos AIIIM) sobre o valor de venda, em substituição ao valor do crédito efetivo, conforme dispõe o Decreto Estadual nº 51.609/2007.

Ora, se a tese da existência da subvenção 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.

Sem embargo, a tese da subvenção de custeio, por várias razões, não se sustenta, como será demonstrado a seguir.

3. CRÉDITOS DE ICMS OUTORGADOS EM SUBSTITUIÇÃO AOS CRÉDITOS EFETIVOS NÃO CONFIGURAM SUBVENÇÃO PÚBLICA. NÃO TÊM SIGNO DE RECEITA PASSÍVEL DE TRIBUTAÇÃO

3.1. Pontos gerais

No lucro presumido, não se tributa recuperação de despesa. A empresa é optante pelo lucro presumido. A autuação em debate corresponde à pretextada subvenção para custeio, uma vez que o ilustre autuante concluiu que o crédito presumido apropriado na apuração do ICMS tem essa natureza. Na sequência esse juízo merecerá o devido questionamento, quando ficará evidenciado que 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.

Entretanto, 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.

Cabe observar, ainda, que o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, qualifica as subvenções correntes para custeio ou operação como aquelas oriundas da transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ou ao seu conjunto de despesas, ou às suas operações, ou seja, à consecução de seus objetivos sociais. No último parágrafo do item 2.5 do aludido Parecer, está averbado:

...

As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas SUBVENÇÕES. O CUSTEIO representa, portanto, em termos monetários, o reflexo da operação pela empresa...

Ora, aí está, de forma direta, e com todas as letras, a qualificação da subvenção para custeio como mera recuperação de despesas.

No caso vertente, como já acenado, não houve configuração da figura da subvenção para custeio; entretanto, ainda que esse juízo pudesse ser referendado, como a impugnante é optante pelo lucro, nada cabe tributar com base nessa matéria, pois recuperação de despesa não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no lucro presumido.

Portanto, no ponto, logo de saída, fica evidenciado a improcedência dos questionados lançamentos. Há, todavia, outros pontos a serem considerados.

Da indevida qualificação dos referidos créditos como “outras receitas”

Os valores dos créditos de ICMS, tidos como receita, foram diretamente incluídos na composição da base de cálculo.

Deu-se, portanto, a tais valores, a natureza de “outras receitas”, avaliando-se, certamente, que esses créditos não teriam vínculo com a atividade operacional da atuada. Seria uma espécie de receita financeira?

Ora, nada mais distante desse juízo, pois o crédito apropriado – que não é receita, como será demonstrado a seguir – tem vínculo direto com a produção e venda dos produtos listados no Decreto Estadual.

Da inexistência de receita passível de tributação

Superada a questão relacionada à pretextada subvenção, cabe avaliar se, realmente, há receita passível de tributação.

O CPC nº 30 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, aprovado pela Deliberação CVM nº 597, de 15 de setembro de 2009, assim aponta os sinais característicos do vocábulo receita:

A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é

designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.

Nessa definição, receita é proveniente da: (a) venda de bens; (b) prestação de serviços; e (c) utilização, por parte de terceiros, de outros ativos da entidade que geram juros, royalties e dividendos, que representam efetivo acréscimo patrimonial para a sociedade.

Ora, a apuração alternativa do crédito no interior da regra de incidência do ICMS não se enquadra em nenhum desses elementos. Portanto, contabilmente, esse crédito não tem natureza de receita.

Juridicamente, como não poderia ser diferente, também não apresenta essa natureza. No particular, veja-se o conceito de receita averbado no voto da ministra ROSA WEBER, quando do julgamento pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal – nossa mais elevada Corte – do Recurso Extraordinário nº 606107/RS, de 22.05.2013:

O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

*Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. **Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.** [destaque acrescido]*

Vê-se, portanto, que o Supremo Tribunal, nesse importante Aresto, marcou com precisão os pressupostos, sob o prisma constitucional, do vocábulo receita, averbando que a sua configuração dar-se-á com o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo positivo. Essa definição deverá ser seguida, inclusive, pela Administração Tributária, pois a sua desconsideração apenas perpetuaria litígios indevidos.

Ora, no caso concreto, 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)”.

3.2 Pontos específicos vinculados ao Decreto Estadual nº 51.609/2007

Estabeleceu forma simplificada e alternativa de apuração do imposto (ICMS), que exclui o aproveitamento dos demais créditos pelo optante por este regime de apuração. Visa assegurar a plenitude da não cumulatividade. O artigo 1º do citado Decreto Estadual nº 51.609/2007 tem o seguinte enunciado:

Art. 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.

Da leitura atenta do dispositivo destacado, percebe-se que, em substituição ao crédito apurado com base nas operações de entrada, restou facultado aos fabricantes de produtos cerâmicos a apropriação do crédito calculado sobre as operações de saídas, no tocante aos produtos indicados no referido Decreto Estadual. Estabeleceu-se, contudo, a condição da renúncia aos demais créditos.

Dessa forma, juridicamente, o crédito presumido do Decreto ora destacado representa a forma simplificada e alternativa de apuração do imposto, que exclui o aproveitamento dos demais créditos pelo optante por este regime de apuração. Assim, em substituição ao aproveitamento do crédito efetivo, foi facultada ao contribuinte a apropriação de crédito da ordem de 7% (sete por cento) sobre a operação de saída, no tocante àqueles produtos.

Cabe indagar a respeito das justificativas dessa medida. De forma direta, pode-se afirmar que esse sistema alternativo visa preservar a efetividade da não cumulatividade, em face da inexpressividade do crédito presente na aquisição dos insumos, como se observa na produção de telhas cerâmicas, que é o produto vinculado às operações questionadas. Isso se deve ao fato de que, quando se edita a regra abstrata, que padroniza as situações fáticas, pontos específicos destoam do padrão. Dessa forma, para que o sistema volte a ter equilíbrio, intervenções pontuais se impõem.

É neste contexto que se enquadra o regime especial instituído pelo Decreto Estadual nº 51.609/2007. Bem examinado, percebe-se que, no rigor do regime fixado pelo aludido Decreto, há uma interferência no âmbito interno da regra de incidência do ICMS, mais especificamente no seu elemento material, com a substituição das operações de entrada pelas operações de saída para o cálculo do crédito computado na apuração da prestação tributária no ICMS.

Isso não é novidade no sistema tributário pátrio. Situação exatamente igual ocorre em relação ao PIS e COFINS, no regime não cumulativo, no qual há autorização concedida às empresas do setor agropecuário para tomar crédito presumido (9º da Lei nº 10.925/2004). É o reconhecimento de que, em certas situações, não há crédito ordinário para garantir a eficácia da tributação ordenada no regime não cumulativo.

Também nessa situação, à evidência, não cabe referência a benefício fiscal, pois se trata de medida que visa garantir a efetividade da não cumulatividade, evitando que a alíquota nominal prevista para as operações de saída torne-se alíquota efetiva. Isso porque não é possível instituir o regime não cumulativo nas situações nas quais não há possibilidade da geração de crédito.

Ainda no campo federal, há outro exemplo que precisa ser considerado. Deveras, no lucro presumido, quanto às operações comerciais, o lucro tributado resulta da aplicação do percentual de 8% (oito por cento) incidente sobre a receita apurada, que tem como consequência a admissão de um custo, igualmente estimado, da ordem de 92% (noventa e dois por cento).

Vale dizer: o custo efetivo é substituído pelo custo presumido ou estimado.

Nem por isso, alguém ousa dizer que a apuração especial do lucro presumido tem natureza de subvenção oficial. Ora, no caso do ICMS em análise, a sistemática adotada é exatamente igual às duas situações da legislação federal apontadas como exemplo: toma-se como crédito, na apuração do montante devido de ICMS, o valor correspondente a 7% (sete por cento) sobre a receita apurada, em substituição ao crédito efetivo centrado nas operações de entrada.

Não se pode, repita-se, qualificar essa medida 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.

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. Esse crédito, não é demais enfatizar, está de fato

substituindo os créditos básicos não aproveitados pela atuada 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, como incorretamente concluiu o ilustre atuante. E muito menos subvenção estatal, como equivocadamente entendeu o ilustre atuante.

Entendimento do Superior Tribunal de Justiça

O caso ora examinado difere dos incentivos concedidos pelos Estados para atrair investimentos, quando, de fato, há a previsão de incentivo fiscal visando a proporcionar mais competitividade às empresas atraídas.

Entretanto, também nessa situação, o Superior Tribunal de Justiça, no AG RG no RESP 1461415/SC, da relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 13/10/2015, DJe 26/10/2015 averbou:

1 – O Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que o crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Nesse voto, consta, também, que o valor do incentivo não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSSL.

3.3 A inexistência da transferência de recursos impede a configuração da alegada subvenção

Para encerrar o exame da matéria, cabe destacar o último ponto que afasta a conclusão fiscal, pois, contrariamente ao que afirmou o ilustre atuante, a recorrente não recebeu valor algum do Estado, a título de incentivo. Isto fica evidente quando se examina as conclusões lançadas no Termo de Verificação Fiscal:

31. Além dos valores apurados até aqui relatados, foi constatado, também, através da demonstração do resultado do exercício de 2010 e dos balancetes de verificação dos meses de outubro, novembro e dezembro de 2010, que a contribuinte obteve receitas que proporcionaram acréscimos de seu patrimônio, originadas de créditos de ICMS apurados com fundamento no Decreto Estadual nº 51.609/2007 (Estado de São Paulo), às fls. 1.867 e 1.868 a crédito da Conta: 5.2.01.02.02.0001 – ICMS s/compras” e que não foram declaradas no DIPJ do ano-calendário de 2010 ...

33. Pela legislação tributária, estes benefícios são de subvenção para custeio, portanto, uma mais valia (sem custo), logo, devem ser integralmente tributados.

Bem, a pergunta que não foi respondida é a seguinte: a recorrente recebeu transferências do ente Estatal? Sem essa transferência, resta inviabilizada a figura da subvenção, no rigor das lições do mestre Souto Maior Borges;

O conceito de subvenção está sempre associado à ideia de auxílio, ajuda - como indica a sua origem etimológica (subventio) - expressa normalmente em termos pecuniários. Entretanto, se bem que a subvenção, em Direito Civil, constitua uma forma de doação, caracterizando-se, portanto, pelo seu caráter não compensatório, no Direito Público, particularmente no Direito Financeiro, embora também se revista de caráter não remuneratório e não compensatório, deve submeter-se ao regime jurídico público relevante. A subvenção pressupõe sempre o concurso de dinheiro ou outros bens estatais. É categoria de Direito Financeiro e não de Direito Tributário." (in Subvenção Financeira, Isenção e Deduções Tributárias, Revista de Direito Público, V. 41 e 42. p. 43.)

No rigor das lições desse mestre, conclui-se que a subvenção materializa-se na transferência de recursos públicos a entes privados com o objetivo de suportar gastos ou investimentos que originalmente lhes caberiam, dado determinado interesse público, no desenvolvimento dessa atividade privada.

No caso concreto, a subvenção não está caracterizada porque não houve transferência de recursos estatais à Recorrente. Falta-lhe, portanto, o seu elemento material.

Segundo o Parecer Normativo Cosit 2/78, as subvenções dividem-se em subvenção para custeio e subvenção para investimento, cuja dicotomia está em consonância com a Lei nº 4.320/1964 que, no § 3º do art. 12, tratou das transferências destinadas a cobrir despesas de custeio, e, no § 6º do mesmo artigo, contemplou as regras aplicáveis aos investimentos.

No caso vertente, não é demais enfatizar, 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:

“§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:”.

Não houve transferência alguma de recursos do Estado em favor da Recorrente. O Decreto Estadual 51.609/2007 instituiu a forma simplificada e alternativa de apuração do imposto, que exclui o aproveitamento dos demais créditos pelo optante por este regime de apuração.

Tudo centralizado no interior da regra de incidência do referido imposto. Trata-se de sistemática especial de quantificação do crédito apropriado na apuração do imposto devido. Continua, portanto, havendo imposto devido, o que

fulmina a tese da existência da subvenção, pois o Estado, além de não transferir recursos, não perde o direito ao seu crédito.

Ora, sendo assim, é imperioso concluir que o sistema instituído pelo Decreto nº 51.609/2007 não tem relação alguma com o crédito outorgado para quitar o débito apurado no regime normal de apuração do ICMS, como se observa em relação aos regimes especiais abertos por alguns Estados, no contexto da denominada “guerra fiscal”.

Nesses regimes especiais, o Estado deixa de receber o valor do imposto devido pelo beneficiário do regime especial, mediante o artifício do registro de um crédito especial no livro de apuração do ICMS, que visa liquidar o débito apurado no regime periódico de apuração do imposto. Surge daí, à evidência, um auxílio do Estado em favor dos beneficiados por esse regime especial, que pode, sim, ser enquadrado como subvenção.

No caso concreto, não acontece nada disso, como já foi demonstrado. Há, apenas, a instituição de um regime alternativo de apropriação/quantificação do crédito na apuração do imposto devido. Não há renúncia fiscal.

Há, ainda, outro aspecto que precisa ser considerado. Com efeito, no denominado crédito com natureza de subvenção, nas suas duas modalidades (custeio ou investimento), há o concurso de duas regras. O débito de ICMS nasce com a incidência da sua regra de incidência; no passo seguinte, o valor a recolher é reduzido com a apropriação de um crédito autorizado por lei especial, lançado de forma genérica no livro de apuração do ICMS, atingindo o valor do imposto a ser recolhido.

Há, portanto, uma relação jurídica externa à regra de incidência do ICMS, o que é muito diferente da apropriação no interior da regra de incidência, como se observa no caso presente, que também ocorre em relação ao lucro presumido do imposto de renda.

Portanto, por qualquer ângulo de análise, fica evidenciado que a alegada subvenção para custeio não restou configurada.

B – DEMAIS MATÉRIAS

4. DAS DEMAIS MATÉRIAS AUTUADAS: RECEITAS FINANCEIRAS

Quanto a esses itens, o Termo de Verificação Fiscal de Infração Fiscal evidencia que os valores são ínfimos. Não ficou claro, contudo, se tais valores já teriam sido computados na base de cálculo dos tributos reclamados.

A dúvida é pertinente tendo em vista que relação aos rendimentos de aplicações financeiras, não ficou claro se esses rendimentos já não haviam sido reconhecidos, pois, aparentemente, o levantamento fiscal restou centrado no ato de resgate das aplicações. E também não foram considerados os valores do imposto retido na fonte.

No que tange ao ganho de capital, não há base legal para considerar como integrante do ganho o valor da depreciação não contabilizada, por uma empresa tributada pelo lucro presumido. De fato, não tem sentido exigir tal ajuste, se a rubrica não interferiu na apuração da base de cálculo dos períodos anteriores.

Como há dúvida sobre a conformidade dos itens atuados, a recorrente pede que seja autorizada diligência fiscal para:

- a) Atestar se os rendimentos de aplicação financeira já não estavam tributados, uma vez que o termo fiscal aponta que os valores foram levantados na data de resgate das aplicações;
- b) Verificar se houve retenção do imposto de renda na fonte em relação aos valores a esse título tributado. Em caso positivo, preparar planilha demonstrativa com os valores a serem deduzidos dos valores atuados.

III – DO PEDIDO

Diante do exposto, a Recorrente pede que seu recurso seja recebido e devidamente processado, a fim de determinar a reforma da decisão recorrida, culminando com o reconhecimento da improcedência dos questionados lançamentos de ofício.”

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relator

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme já relatado, trata-se de autos de infração para exigência do crédito tributário no valor de R\$ 740.934,13, referentes ao IRPJ e CSLL para o ano calendário de 2012, sob os fundamentos de omissão de ganho de capital pela alienação de bens do ativo imobilizado e ausência de inclusão na base de cálculo do imposto de renda de receitas registradas como juros recebidos, receitas oriundas de créditos de ICMS e rendimentos de aplicações, conforme dados obtidos das respectivas contas constantes da escrituração da empresa fiscalizada.

A Recorrente foi atuada por: a) omissão de ganho de capital na alienação de bens do ativo imobilizado; b) não inclusão na base de cálculo do IRPJ de: b.1.) Créditos de ICMS; b.2) Juros recebidos; b.3) rendimentos de aplicações financeiras.

Em sua impugnação ao auto de infração, a Recorrente sustentou que os créditos de ICMS não têm natureza de receita e não se enquadram como subvenção de custeio. Quanto ao

suposto ganho de capital, alegou que, por ser optante pelo Lucro Presumido, não deveria considerar depreciação. E, por fim, no tocante aos juros e aplicações, aduziu que valores eram ínfimos e possivelmente já computados.

Por sua vez, a DRJ manteve o lançamento sob o argumento de que os créditos de ICMS devem ser considerados receita tributável para IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, com fulcro na Solução de Consulta Cosit nº 188/2015); que o ganho de capital deve ser calculado pela diferença entre valor de alienação e valor contábil do bem, considerando depreciação e que aos juros e aplicações deveriam ter sido oferecidos à tributação, pois não há limite mínimo para tributação.

Argumenta que a decisão recorrida é nula por falta de fundamentação, pois não analisou as razões da impugnação e baseou-se em Solução de Consulta Cosit nº 188/2015, sem relação com o caso.

No mérito, alegou que os créditos de ICMS decorrem de regime alternativo de apuração previsto no Decreto Estadual nº 51.609/2007, que visa garantir a não cumulatividade, não representando ingresso financeiro nem benefício fiscal, e que não houve transferência de recursos do Estado, requisito essencial para caracterizar subvenção. Invoca precedentes do STJ que afastam a inclusão desses créditos na base de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Quanto às demais matérias, afirma que os valores são ínfimos e pede diligência para verificar se já foram tributados e se houve retenção na fonte, além de questionar a inclusão de depreciação no cálculo do ganho de capital para empresa no lucro presumido. Ao final, requer a reforma da decisão e a improcedência dos lançamentos.

PRELIMINARMENTE

A Recorrente alegou que, quanto à matéria principal, crédito presumido de ICMS, a decisão recorrida não avaliou as razões levantadas pela Recorrente não fazendo o contraponto às razões da impugnação, omissão que determinaria sua nulidade.

Em que se pese seu esforço argumentativo, a nulidade suscitada não merece acolhida. Explique-se.

A Recorrente levantou a nulidade da decisão recorrida que teria adotado como fundamento a Solução de Consulta Cosit nº 188/2015, , porém, tal alegação não se enquadra nas hipóteses de nulidade no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, que rege a matéria:

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.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 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) (*Destacou-se*)

Além disso, como a arguição diz respeito aos requisitos intrínsecos ao ato de lançamento, cabe invocar, igualmente, o art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Por fim, cabe trazer à baila o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que traz requisitos do auto de infração em que se mesclam critérios materiais a critérios formais do lançamento:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Apresentada a referida legislação verifica-se que, *in casu*, nenhuma das hipóteses de nulidade restou configurada. Afinal, a decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Veja que o enfrentamento das questões na peça de defesa pela Recorrente denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de

dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Em tempo, as autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Outrossim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Sobre a matéria, cabe indicar o entendimento emanado em algumas oportunidades pelo Supremo Tribunal Federal:

Não há falar em negativa de prestação jurisdicional quando, como ocorre na espécie vertente, "a parte teve acesso aos recursos cabíveis na espécie e a jurisdição foi prestada (...) mediante decisão suficientemente motivada, não obstante contrária à pretensão do recorrente" (AI 650.375 AgR, rel. min. Sepúlveda Pertence, DJ de 10-8-2007), e "o órgão julgante não é obrigado a se manifestar sobre todas as teses apresentadas pela defesa, bastando que aponte fundamentadamente as razões de seu convencimento" (AI 690.504 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, DJE de 23-5-2008). [AI 747.611 AgR, rel. min. Cármen Lúcia, j. 13-10-2009, 1ª T, DJE de 13-11-2009.] = AI 811.144 AgR, rel. min. Rosa Weber, j. 28-2-2012, 1ª T, DJE de 15-3-2012 = AI 791.149 ED, rel. min. Ricardo Lewandowski, j. 17-8-2010, 1ª T, DJE de 24-9-2010.

Em suma, está claro que as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não condiz com a realidade a alegação da Recorrente.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

MÉRITO

Conforme já relatado, quatro foram as matérias autuadas: a) valores do crédito presumido apropriado na apuração do ICMS devido, sob o fundamento de que tais valores constituem receita e verba de subvenção; b) ausência de inclusão à base de cálculo do IRPJ e da CSSL dos juros recebidos; c) falta de inclusão à base de cálculo dos rendimentos de aplicações financeiras, e, d) ausência de tributação do ganho de capital.

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

A autoridade fiscal registrou nos autos de infração decorrentes de ausência de inclusão na base de cálculo do imposto de renda devido de receitas oriundas de créditos de ICMS registradas contabilmente a crédito da conta 3.1.1.01.01.03.0001 – ICMS CRÉD. 7% DECRETO 51609/07”.

Explicando, a legislação do Estado de São Paulo faculta a apropriação de crédito presumido da ordem de 7,0% (base de cálculo dos AIIIM) sobre o valor de venda, em substituição ao valor do crédito efetivo, conforme dispõe o Decreto Estadual nº 51.609/2007

Sobre a questão, assim constou no TVF:

“(…)

11. Com base em informações da contabilidade verificou-se que a contribuinte obteve receitas originadas de créditos de ICMS apurados com fundamento no Decreto Estadual no 51.609/2007 (Estado de São Paulo), às fls. 542 e 543, contabilizados a crédito da conta: "3.1.1.01.01.03.0001 — ICMS CRÉD. 7% DECRETO 51609/07", não declaradas na DIPJ do ano calendário de 2012, conforme demonstrado no "ANEXO 1 — Informações contábeis relacionadas ao crédito de ICMS.

12. Pela norma estadual que fundamenta o crédito da contribuinte, **verifica-se que o benefício não está vinculado a nenhuma obrigatoriedade de investimento ou destinação que não seja a redução daquele imposto. Assim, com fundamento no Art. 521 do RIR/99, concluímos que estes benefícios são de subvenções de custeio, portanto, uma mais valia (sem custo), logo, devem ser integralmente tributados.**” (Grifou-se)

A Recorrente, em sua impugnação, defendeu que o crédito presumido de ICMS não tem natureza de receita e não se enquadra como subvenção de custeio.

A decisão de piso manteve o lançamento sob o argumento de que aplicar-se-ia a Solução de Consulta Cosit nº 188/2015, visto que ela analisou caso concreto que apresenta as mesmas características do ora examinado.

Referida Solução de Consulta assim estabelece que *“a mera intenção do subvencionador não caracteriza a operação como subvenção. Necessário haver um projeto pré aprovado e vinculação plena dos recursos. A disponibilização dos recursos diretamente ao subvencionado descaracteriza a subvenção”*. E que *“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”*.

Portanto, a questão em discussão nos autos refere-se à natureza do incentivo fiscal recebido pela Recorrente concernente ao crédito presumido do ICMS oferecido pelo Governo do Estado de São Paulo.

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

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 compreende 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 sem qualquer necessidade de aplicação vinculada em bem ou direito, vinculados a qualquer empreendimento econômico ou depósito. Isso, poder-se-ia referendar o entendimento de que não o caso não se enquadraria como subvenção para investimento. Todavia, o cenário mudou após o Tema Repetitivo nº 1.182 (Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ 26/04/2023, com trânsito em julgado em 14/08/2023). Explique-se.

Referindo-se às subvenções para investimento, o artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, ostentava a seguinte redação original:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)I - absorção de prejuízos, desde

que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

Posteriormente, veio a ser editada a Lei Complementar nº 160, de 2017, cujo artigo 9º acrescentou os §§ 4º e 5º ao acima transcrito artigo 30, *verbis*:

Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

"Art. 30

(...)

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados."

Além disso, o artigo 10 da Lei Complementar nº 160, de 2017, assim dispôs:

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

Verifica-se, pois que com a publicação da Lei Complementar 160, de 7 de agosto de 2017, teve fim a discussão sobre a natureza do crédito de ICMS, ao estabelecer que tais incentivos "são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo".

Os fatos geradores analisados no presente litígio referem-se ao anos-calendário de 2012 Aplicam-se ao caso as determinações normativas em vigor à época, uma vez que "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada" (art. 144 do Código Tributário Nacional).

Contudo, ainda que seja incólume de dúvidas a aplicação retroativa do § 4º do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para os processos em andamento, era necessário verificar, além do atendimento às formalidades previstas na Lei Complementar nº 160, de 2017, se os requisitos expressos no caput daquele dispositivo estavam presentes nestes autos. Todavia, ressalte-se que isso sequer foi questionado nestes autos.

Nesse mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça julgou o REsp nº 1945110/RS, sob a sistemática dos recursos repetitivos, quanto firmou a tese do Tema Repetitivo nº 1182, assim enunciada:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta à Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Desse modo, a partir de então, o único requisito a ser verificado para que o valor do crédito de ICMS possa não ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo do IRPJ e da CSLL passou a ser aquele previsto no caput do artigo 30 da Lei 12.973/2014, qual seja, o registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Nesse cenário, é certo que, uma vez cumprido o requisito previsto no caput do artigo 30 da Lei 12.973/2014, qual seja, a contabilização dos valores como reserva de lucros (e quem nem foi questionado pelo acórdão de piso) e não tem sido levando aspectos relacionados à eventual destinação posterior de tais valores, não deve prevalecer, nesta parte, o lançamento efetuado.

Ademais, o tema foi objeto de sucessivas análises pelo E. STJ, nas suas Turmas de Direito Público e, em seguida, na Primeira Seção de Julgamento, inclusive gerando provimento vinculante por meio de julgamento de Recurso Especial Repetitivo. A interpretação conferida pelo E. STJ, como se verá a seguir, vem sendo incorporada pela 1ª Turma da CSRF deste Carf, responsável pela unificação da interpretação jurídica nesta 1ª Seção de Julgamento.

O E. STJ, no EREsp nº 1.517.492/PR (Rel. Min. Og Fernandes, Red. p/ acórdão Min. Regina Helena Costa, DJ 08/11/2017), definiu que os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados não poderiam ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Embora não tenha sido julgado sob o rito dos precedentes vinculantes, referido julgado se deu na 1ª Seção do E. STJ, com a seguinte manifestação:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA

JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V - O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de

interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX - A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI - Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII - O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino

final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI - Embargos de Divergência desprovidos.

(EREsp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 8/11/2017, DJe de 1/2/2018.)

Posteriormente, foi discutida a extensão desse entendimento para os demais formatos de incentivos fiscais concedidos pelos Estados. No Tema Repetitivo nº 1.182 (Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ 26/04/2023, com trânsito em julgado em 14/08/2023), foram definidas as seguintes teses, com eficácia vinculante para este Carf (art. 99 do RICARF):

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta à Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Veja-se que o E. STJ realizou distinção expressa com a matéria decidida no ERESP nº 1.517.492/PR, fazendo referência expressa a este julgamento na própria tese vinculante. Aplicase este primeiro julgamento em caso de benefício de crédito presumido de ICMS, concluindo-se que a exigência de IRPJ e CSLL é indevida em função da violação ao pacto federativo.

Para os outros benefícios, a exclusão é condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei (art. 10 da LC nº 160/2017 e art. 30 da Lei nº 12.973/2014), mas “não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

Persiste, assim, tão somente quanto a esses outros benefícios, a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, conforme ementa constante nos acórdãos correspondentes ao Tema nº 1.182:

7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS: Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Aplicase o entendimento segundo o qual, "muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei"(EDcl no Resp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023.

Logo, como vem, inclusive ,entendendo o E. STJ em julgamentos recentes, "em suma, ao crédito presumido de ICMS aplica-se o disposto nos EREsp. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS adota-se o disposto no art. 10 da Lei Complementar 160/2017 e no art. 30 da Lei 12.973/2014" (AgInt nos EDcl no REsp nº 2.122.157/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 12/08/2024).

Analisando tais precedentes, a 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9101-006.891 (Rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, Sessão de 04/04/2024), por unanimidade, a respeito de benefício de crédito presumido de ICMS, definiu o seguinte:

INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Na fundamentação do voto vencedor, o Relator destacou o seguinte:

Voltando ao caso concreto, considerando-se que trata-se nestes autos de exclusão do crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendo que devem ser aplicadas ao presente caso as conclusões do ERESP nº 1.517.492/PR, independentemente das disposições da LC. nº160/2017.

Embora a tese fixada pelo STJ nos recursos repetitivos examinados trate dos demais tipos de benefícios fiscais do ICMS o fez por exclusão da aplicação do entendimento exarado no ERESP nº 1.517.492/PR, referendando a aplicação deste nos casos de exclusão crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Desta feita, no presente caso, perde qualquer relevância analisar o atendimento aos requisitos estabelecidos na Lei nº 12.973/2014.

Observo que, mesmo para os demais tipos de incentivos do ICMS os acórdãos repetitivos fixaram tese de que não cabe ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, restringindo-se à exigência de constituição de reserva de lucros, não passível de distribuição, nos termos do caput e §§ 1º a 3º do art. 30 da Lei nº12.973/2014.

Ademais, no caso concreto a autoridade fiscal não fez qualquer consideração em seu Termo de Verificação Fiscal – TVF sobre a constituição de Reservas de Lucros em face dos incentivos recebidos, não sendo este um dos fundamentos da autuação.

O tema foi introduzido pela decisão de primeiro grau, sendo expressamente questionada tal inovação pela contribuinte em seu recurso voluntário.

O acórdão recorrido considerou irrelevante tal questão, tanto que deu provimento parcial ao recurso a despeito dessa discussão, como se colhe da seguinte passagem, já transcrita, do voto condutor do acórdão:

Neste contexto, parcialmente correta a autuação levada a termo pela fiscalização, bem como a decisão recorrida, ao manter a autuação, independentemente do argumento subsidiário de que a contabilidade não teria formalizado a chamada “reserva de incentivo”, posto que efetivamente o contribuinte investiu valor inferior a 5% do montante auferido a título de subvenção.

A d. PGFN não questionou tal conclusão, seja em sede de embargos ou de recurso especial, assim entendo que esta matéria encontra-se superada no presente caso. Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial quanto à primeira matéria.

Diante do exposto, a 1ª Turma da CSRF acompanhou o entendimento manifestado pelo E. STJ, realizando uma distinção relevante entre o benefício de crédito presumido – cuja tributação pelo IRPJ e pela CSLL seria ilegítima de forma incondicional – e os demais benefícios

para fins de cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. A respeito dessa distinção, vale citar ainda explicação doutrinária:

“Ora, o Estado que concede crédito presumido de ICMS está por abdicar de receita com objetivo de fomentar desenvolvimento econômico em determinado setor da economia. Esta abdição de receita não pode ser tributada pela União, pois o contribuinte não está revelando capacidade contributiva, mas sim recebendo subvenção governamental com destinação específica de expandir seus empreendimentos (independentemente do resultado financeiro advindo da expansão).

Diante disso, o que a União faz ao tributar os créditos presumidos de ICMS é onerar o patrimônio dos Estados, haja vista que aquele valor de ICMS descontado pelos créditos presumidos seria repassado aos Estados. Esta prática finda por desvirtuar o próprio objetivo do incentivo fiscal.

Em decorrência desta decisão, os contribuintes buscaram alargar a aplicação do Pacto Federativo aos demais incentivos de ICMS. Foi então que, analisando o Tema Repetitivo n. 1.18219, o Superior Tribunal de Justiça reafirmou a posição acerca dos créditos presumidos, o que fortalece ainda mais o afastamento da aplicação da legislação infraconstitucional sobre tal benefício, mas determinou que os demais incentivos de ICMS deveriam seguir os requisitos da Lei nº 12.973/2014.

Essa decisão reforça a interpretação de que as leis ordinárias não se aplicam aos créditos presumidos de ICMS para fins de tributação pelo IRPJ e pela CSLL¹.

Nesse contexto, na medida que o Estado concede um desconto tributário, pode-se dizer que essa situação se assemelha ao caso de crédito presumido devolvido ao contribuinte. Trata-se de uma renúncia por parte do Estado, tal como alegado pela Recorrente, que não deve ser prejudicada pela incidência de tributos federais, sob risco de interferência indevida na política econômica estadual.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais prolatou o Acórdão nº 9101-006.891 – CSRF / 1ª Turma que considerou ser os benefícios fiscais uma espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL e que pode ser aplicado de forma análoga ao presente caso:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ). Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF.

¹ MONTENEGRO, João Victor. O Problema da Tributação dos Créditos Presumidos de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL. Revista Direito Tributário Atual, (56), p. 368–385

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. (...) – (Acórdão nº 9101-006.891, Relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Data da Sessão: 04 de abril de 2024)

Dessa forma, deve-se esclarecer que, nos termos dos precedentes firmados pelo E. STJ (EREsp 1.517.492/PR e Tema Repetitivo nº 1.182), o crédito presumido de ICMS é elemento estranho à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não podendo ser inserido na referida base imponible, independentemente do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Quanto à demais infrações (ausência de inclusão à base de cálculo do IRPJ e da CSSL dos juros recebidos; falta de inclusão à base de cálculo dos rendimentos de aplicações financeiras, e não tributação do ganho de capital)

Acerca das demais infrações, pinça-se trecho do TVF (e-fls. 544):

13. Foi constatado, também, que a contribuinte obteve outras receitas que, também, não foram oferecidas à tributação, registradas contabilmente nas contas: "3.1.1.03.03.01.0001 — JUROS RECEBIDOS" e "3.1.1.03.03.01.0002 — RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES", conforme demonstrado nos anexos: "ANEXO II — Informações contábeis sobre juros recebidos" e "ANEXO III — Informações contábeis sobre rendimentos de aplicações", respectivamente.

14. Os valores apurados com base nas informações contábeis acima, foram considerados como outras receitas não declaradas e sobre estes foram calculados débitos suplementares de IRPJ e CSLL, constituídos pelo Auto de Infração, ao qual este Termo de Verificação de Infração Fiscal e seus anexos são partes integrantes, com fundamento do Art. 521 do RIR/99.

15. Ainda com base em informações da contabilidade, foram constatadas alienações de bens do ativo imobilizado que proporcionaram apurações de ganhos de capital, conforme previsto no § 10do Art. 521 do RIR/99, demonstrado no "ANEXO IV — Informações contábeis relacionadas à vendas de imobilizados" e no demonstrativo que se segue:

DEMONSTRATIVO DE GANHOS DE CAPITAL							
Data da venda (registro contábil)	Conta de registro original do bem	Código da conta	Valor de registro original do bem	Depreciação acumulada	Valor contábil do bem	Valor da venda	Ganho de capital
21/09/12	CAMINHONETE FORD / F250 XLT W20	1.2.3.02.04.01.0025	100.000,00	100.000,00	0,00	50.000,00	50.000,00
VALOR APURADO NO MÊS							50.000,00
30/11/12	01 CAMINHÃO BASCUL	1.2.3.02.04.03.0033	12.666,67	12.666,67	0,00	60.000,00	60.000,00
30/11/12	01 F14000	1.2.3.02.04.03.0034	43.245,01	43.245,01	0,00	20.000,00	20.000,00
VALOR APURADO NO MÊS							80.000,00
27/12/12	01 PRENSA	1.2.3.02.01.03.0267	5.000,00	4.418,02	581,98	5.000,00	4.418,02
VALOR APURADO NO MÊS							4.418,02

16. Com base nos fatos relatados, procedemos às constituições dos créditos tributários por lançamento de ofício com a lavratura do competente Auto de Infração, como segue:

Tributo lançado	Valor do principal	Valor dos juros	Valor da multa	Total lançado
IRPJ	276.274,54	89.096,51	207.205,91	572.576,96
CSLL (reflexo)	81.320,84	26.045,70	60.990,63	168.357,17
TOTAIS	357.595,38	115.142,21	268.196,54	740.934,13

Ocorre que a Recorrente apresentou recurso voluntário ratificando os argumentos delineados em sua impugnação no sentido de que os valores de juros e aplicações são ínfimos e possivelmente já tributados e contestando a inclusão de depreciação no cálculo do ganho de capital para empresa no lucro presumido.

Nesse contexto, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), se não houver inovação nas razões recursais, nem no quadro fático-jurídico, o relator pode aderir à fundamentação coligida no acórdão-recorrido.

Assim, por entender que a decisão recorrida examinou pormenorizadamente todas as questões pontuadas pela Recorrente e, por concordar com seu conteúdo, registro o seguinte trecho do acórdão-recorrido adotando suas razões de decidir como fundamento da presente decisão:

“(…)

2. GANHO DE CAPITAL

A impugnante defende que, por ser optante pelo Lucro Presumido, estaria impedida de apurar os encargos de depreciação. Complementa que, se tais encargos não influíram na apuração da base de cálculo do IRPJ sob aquela modalidade, não tem sentido imputá-los na apuração do ganho de capital.

Sem razão a impugnante.

O ganho de capital correspondente à alienação de bens do ativo permanente, para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, equivale à diferença entre o valor da alienação e o valor contábil do bem, devidamente comprovado por documentação hábil e idônea, mesmo que a empresa não mantenha escrituração contábil, e no cálculo do valor contábil do

bem devem ser considerados os valores das quotas de depreciação, amortização ou exaustão acumulada utilizadas e, facultativamente, a atualização monetária do custo de aquisição do bem, até 31 de dezembro de 1995, se adquirido até essa data.

3. JUROS RECEBIDOS e APLICAÇÕES FINANCEIRAS

A impugnante afirma que os valores são ínfimos e que não ficou claro se já tinham sido computados na base de cálculo da apuração tempestiva, pois, aparentemente, o levantamento fiscal restou centrado no ato de resgate das aplicações.

A fiscalização registra no item 13 do Termo de Verificação Fiscal que foi constatado que os valores objetos da autuação não foram oferecidos à tributação, bem como demonstra os valores objetos do lançamento. Confira-se:

“Foi constatado, também, que a contribuinte obteve outras receitas que, também, não foram oferecidas à tributação, registradas contabilmente nas contas: 3.1.1.03.03.01.0001 – JUROS RECEBIDOS e 3.1.1.03.03.01.0002 – RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES, conforme demonstrado nos anexos: Anexo II – Informações contábeis sobre juros recebidos” e ANEXO III – Informações contábeis sobre rendimentos de aplicações, respectivamente.”

Considerando que a legislação não impõe qualquer limite a valores que devam ser oferecidos à tributação, que a impugnante não apresentou qualquer elemento capaz de afastar a exigência e que os fatos estão devidamente apresentados pela autoridade fiscal, não há de se fazer reparo ao lançamento de ofício.

Ademais, vale ressaltar que, como dispõe o art. 521, e seu § 1º, do RIR/991², os ganhos de capital sejam acrescidos à base de cálculo do lucro presumido, sendo que o ganho de capital deverá ser apurado com base na diferença entre o valor de alienação e o respectivo valor contábil.

Em tempo, sobre a questão, pinço trecho do entendimento do Conselheiro e Presidente da 1ª Seção, Fernando Brasil exposto no Acórdão nº 9101-005.436 – CSRF / 1ª Turma:

Por oportuno, cabe ressaltar que o presente entendimento é corroborado pela Receita Federal, conforme se pode observar na Solução de Consulta Cosit nº 75, de 23 de janeiro de 2017, cujo excerto de interesse de sua ementa, pede-se vênia para se reproduzir a seguir:

² Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo [Lucro Presumido], para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§ 1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CÔMPUTO OBRIGATÓRIO.

A pessoa jurídica que apurava o imposto com base no lucro presumido e alienar bem classificável no ativo não circulante, ressalvados os investimentos permanentes em participações societárias e as aplicações em ouro, não considerado ativo financeiro, deverá determinar o ganho de capital considerando como custo ou valor contábil o custo de aquisição diminuído dos encargos de depreciação, inclusive os correspondentes a esse período de apuração.

A propósito, esse entendimento vem sendo reiteradamente reproduzido pelo Fisco no denominado “Perguntas e Respostas”. Como exemplo, transcrevo o conceito de valor contábil contido na resposta à pergunta nº 540 da versão de 2005³, no capítulo referente à apuração do lucro presumido e após esclarecimento do item 539 em que se esclareceu que como se apura o ganho de capital para fins de tributação naquele regime de tributação:

540 – O que vem a ser custo ou valor contábil de bens e direitos, para efeitos de cálculo dos ganhos de capital?

Para fins de apuração dos ganhos de capital, considera-se custo ou valor contábil de bens e direitos:

1. [...]

2. no caso de dos demais bens e direitos do ativo permanente, o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulada [...]

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo utilizada para o lançamento o CRÉDITO DO ICMS concedido através do PROGRAMA CRÉDITO PRESUMIDO por se trata de uma SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, mantendo os demais lançamentos,

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça

³ Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj/declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2005/microsoft-word-viewer-respostas-2005.pdf>>. Consulta em 09 de outubro de 2019.