



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720934/2013-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1002-002.764 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 05 de abril de 2023
Recorrente MAXXIMA DISTRIBUIDORA IMPORTADORA E EXPORTADORA EIRELI
Interessado FAZENDA PÚBLICA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017

As subvenções para investimento, dentre as quais se classificam o crédito presumido do ICMS, não realizam o fato gerador do IRPJ e da CSLL, pois o referido benefício fiscal não pode ser caracterizado como lucro da empresa, funcionando, em verdade, como espécie de incentivo estatal para o aprimoramento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e no mérito, em dar-lhe provimento para reconhecer que o crédito presumido de ICMS não realiza o fato gerador do IRPJ e da CSLL, pois o referido benefício fiscal não pode ser caracterizado como lucro da empresa, funcionando, em verdade, como espécie de incentivo estatal para o aprimoramento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, sob pena de esvaziar a vantagem concedida.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Miriam Costa Faccin - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Rafael Zedral, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Miriam Costa Faccin.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por MAXXIMA DISTRIBUIDORA IMPORTADORA E EXPORTADORA EIRELI, em face do acórdão de n.º 09-72.347, proferido pela C. 1ª Turma da DRJ/JFA, objetivando sua reforma integral.

Por economia processual e por bem reproduzir os fatos, pedimos licença para transcrever o relatório constante do acórdão de julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (“DRJ/JFA”), o qual será complementado ao final:

“Trata o presente processo de **lançamento de ofício** de "outras receitas", mais especificamente **benefícios fiscais de ICMS** recebidos pela impugnante, **não oferecidas à tributação**. A interessada optou pelo Lucro Presumido. A seguir, reproduzo partes do TVF:

1 - DO CONTRIBUINTE

*O contribuinte em questão é uma **sociedade empresária** que atua no **ramo de comércio atacadista de mercadorias em geral**, sem predominância de **alimentos ou de insumos agropecuários**, tendo optado pela tributação com base no **lucro presumido** nos anos calendários 2.009 (DIPJ 10) e 2.010 (DIPJ 11).*

2 - DOS ATOS E PROCEDIMENTOS FISCAIS

*Esta auditoria teve como objetivo a **fiscalização do IRPJ e da CSLL**, em razão da empresa ter obtido **enquadramento no programa PRÓ-EMPREGO** criado pelo estado de Santa Catarina objetivando incrementar e facilitar as importações realizadas nos portos estaduais pelo qual **há o benefício fiscal de diferimento para a etapa seguinte à da entrada do ICMS devido na importação**, previsto no artigo 8º, inciso III § 6º, incisos I e II e § 11º, inciso II do Decreto 105/2.007 que regulamenta a Lei 13.992/2.007, promovidas pelo importador. Segundo o item 8 do protocolo, **a empresa somente importa por conta própria para posterior revenda. O benefício aproveitado, segundo as DIMES apresentadas, atingiu aos valores de R\$ 48.848,57 em 2.010 e R\$ 156.204,73, em 2.011 e tais valores não foram incluídos na base de cálculo dos citados tributos. Cabe ressaltar que a escrituração desses valores no livro de ICMS, quadro “registro de apuração”, crédito informado em DCIP (Demonstrativo de Créditos Informados Previamente), segundo orientação a fazenda estadual, deve abranger não só o crédito presumido como também o crédito do imposto apurado na importação.***

*Segundo a **Solução de Consulta n.º 34 - SRRF05/DISIT**, nos termos do Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 392 e 443 e Parecer Normativo CST, n.º 112, de 1978, o **crédito presumido** deve ser **considerado DEMAIS RECEITAS** e **acrescido à base de cálculo no lucro presumido** (Art.36 IN SRF n.º 93/97).*

Formalizei o início dos trabalhos de auditoria em 15/02/2.013 com a ciência do Termo de Início de Ação Fiscal (T. Início), pelo qual solicitei ao contribuinte que colocasse a disposição livros, documentos e os extratos das contas correntes bancárias mantidas pela empresa.

Em 22/02/2.013, foram apresentados pelo procurador (PROTOCOLO e PROCURAÇÃO) 2 (dois) livros diário/razão referentes a 2.010 e 2.011, livros fiscais, os extratos bancários das contas mantidas pela empresa, cópia do tratamento diferenciado concedido pelo estado de SC 95000000110700 cujo benefício é o diferimento do recolhimento do ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro, a valer a partir de 02/2.009 (TRATAMENTO), balanço patrimonial e DREs (BALANÇO e DRE).

3 - DAS INFRAÇÕES APURADAS

Dos trabalhos de auditoria da documentação recebida e do confronto direto dos livros contábeis com os valores oferecidos à tributação, ficaram materializadas as seguintes **infrações à legislação tributária federal** imputadas ao sujeito passivo na forma de lançamento de ofício.

3.1 - **IRPJ e CSLL – ICMS Créditos Presumidos** – Anos calendários **2.010 e 2.011**

A empresa manteve escrituração contábil nos anos calendários em questão e o **crédito presumido** foi **escriturado em 2.010** debitando-se a conta ICMS a RECUPERAR (RAZÃO ICMS A REC) e creditando-se a sub-conta outras receitas – SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS – CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS SC – 3.4.04.001.001 (RAZÃO CRED PRES) e em 2.011 debitando-se a mesma conta ICMS a RECUPERAR (RAZÃO ICMS A REC) e creditando-se a conta receitas financeiras – CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS SC – 3.4.05.001.001 (RAZÃO CRED PRES), isto é, o crédito presumido foi escriturado como receita financeira sem, no entanto, ser levado à tributação.

Desse modo, os valores dos créditos presumidos tributados nesse procedimento são :

Mês	Crédito Presumido	Mês	Crédito Presumido	Mês	Crédito Presumido	Mês	Crédito Presumido	
Jan/10	3.433,88	Abr/10	2.332,20	Jul/10	1.037,76	Out/10	1.450,68	
Fev/10	2.290,29	Mai/10	5.604,14	Ago/10	482,58	Nov/10	3.660,10	
Mar/10	7.193,73	Jun/10	2.040,19	Set/10	2.272,36	Dez/10	0,00	
Total	12.917,90	Total	9.976,53	Total	3.792,70	Total	5.110,78	
							Total	31.797,91

Mês	Crédito Presumido	Mês	Crédito Presumido	Mês	Crédito Presumido	Mês	Crédito Presumido	
Jan/11	4.205,09	Abr/11	10.867,35	Jul/11	9.315,28	Out/11	0,00	
Fev/11	19,35	Mai/11	25.669,88	Ago/11	9.495,40	Nov/11	2.914,44	
Mar/11	17.441,73	Jun/11	28.648,43	Set/11	6.232,00	Dez/11	10.090,84	
Total	21.666,17	Total	65.185,66	Total	25.042,68	Total	13.005,28	
							Total	124.899,79

Com relação à tributação do crédito presumido pelo IRPJ e pela CSLL para as empresas optantes pelo lucro presumido, a Solução de Consulta nº 34 – SRRF 05/Disit de 24 de agosto de 2012 orienta que:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

A receita decorrente de desconto no pagamento do ICMS devido obtido em função de programa de incentivo fiscal do Estado deve ser acrescida à base de cálculo do IRPJ apurado com base no lucro presumido.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 392 e 443; Parecer Normativo CST, nº 112, de 1978.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LÍQUIDO - CSLL

A receita decorrente de desconto no pagamento do ICMS devido obtido em função de programa de incentivo fiscal do Estado deve ser acrescida à base de cálculo da CSLL apurada com base no lucro presumido.

Dispositivos Legais: Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 392 e 443; Parecer Normativo CST, n.º 112, de 1978.

No item 13 da Solução está dito que “diferentemente do lucro real, no regime de tributação com base no lucro presumido a disciplina relativa às subvenções é única, não importando à incidência tributária qualquer distinção entre subvenção para investimento ou para custeio, tendo em vista que a regra de exceção, constante do art. 443 do Decreto n.º 3.000, de 1999, está adstrita ao regime de apuração pelo lucro real”.

Já item 16, a Solução diz que a “receita decorrente de desconto no pagamento do ICMS devido obtido em função do Programa DESENVOLVE constitui subvenção para custeio, devendo ser acrescida à base de cálculo do IRPJ, bem como da CSLL, apurado com base no lucro presumido, no grupo “demais receitas””.

E continua no item 17, “em nada modificaria o tratamento tributário caso o benefício estadual configurasse uma subvenção para investimento, pois a regra de exceção do art. 443 do Decreto n.º 3.000, de 1999, é restrita ao regime de apuração com base no lucro real”.

Por fim, “conclui que a receita decorrente de desconto no pagamento do ICMS devido obtido em função de programa de incentivo fiscal do Estado deve ser acrescida à base de cálculo do IRPJ, bem como da CSLL, apurado com base no lucro presumido (grifo meu)”.

Desse modo, a totalidade do crédito presumido de ICMS aproveitado nos anos calendários 2.010 e 2.011 será acrescida à base de cálculo do IRPJ e da CSLL escriturada, nos termos do artigo 521 do RIR/99 e do artigo 36-II da IN SRF n.º 93/97.

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL declaradas pela empresa são as receitas da revenda de mercadorias (RAZÃO REC MERC), são as abaixo relacionadas:

Período de Apuração	BC IRPJ	Período de Apuração	BC IRPJ	Período de Apuração	BC IRPJ	Período de Apuração	BC IRPJ
1º. Tri/10	139.028,83	3º. Tri/10	47.614,86	1º. Tri/11	59.162,61	3º. Tri/11	170.136,61
2º. Tri/10	127.596,54	4º. Tri/10	57.706,00	2º. Tri/11	727.306,19	4º. Tri/11	162.993,52
Total			371.946,23	Total			1.119.598,93

Período de Apuração	BC CSLL	Período de Apuração	BC CSLL	Período de Apuração	BC CSLL	Período de Apuração	BC CSLL
1º. Tri/10	139.028,83	3º. Tri/10	47.614,86	1º. Tri/11	59.162,61	3º. Tri/11	170.136,61
2º. Tri/10	127.596,54	4º. Tri/10	57.706,00	2º. Tri/11	727.306,19	4º. Tri/11	162.993,52
Total			371.946,23	Total			1.119.598,93

Resta configurado que o tratamento dispensado pelo sujeito passivo ao benefício fiscal em questão não está de acordo com o disposto na legislação tributária a qual atribui natureza de receita às subvenções em pauta.

Cientificada em 01/04/2013, a interessada apresentou impugnação em 30/04/2013. Nela, manifestou-se contra o lançamento: mencionou aspectos constitucionais; que

não houve receitas, nem acréscimos patrimoniais que **justificassem o lançamento**; que o ICMS já integra, como integrou, a receita apurada, ""caracterizado o "**bis in idem**", ou seja, é o tributo cobrado repetido sobre a mesma coisa, ou matéria já tributada.""; que a autoridade lançadora teria agido com excesso de exação, por ter lavrado auto de infração, sendo ela - a impugnante - "obrigada a defender-se de uma infração que não cometeu. (grifo do original). No mais, encerrou a impugnação com as considerações e pedidos a seguir:

IV - DOS PEDIDOS

Pelo exposto, a Impugnante, respeitosamente, **requer** seja recebida a presente impugnação, agregando-lhe os efeitos previstos no art. 151, III, do Código Tributário Nacional.

Assim colocada a questão e, em síntese, considerando:

- a) a falta de comprovação material o ilícito fiscal constante dos autos de infração: IRPJ – LUCRO PRESUMIDO n.º 0920100.2013.00047 e CSLL – LUCRO PRESUMIDO n.º 0920100.2013.00047;
- b) a improcedência do crédito tributário pretendido, por inócidente e incomprovada a ilicitude indicada na autuação sob hostilidade;
- c) a comprovada condição de ilegitimidade da autuação, através da qual a autoridade fiscal quer receber tributos sem o fato gerador que justifique seu nascedouro;
- d) a indevida instauração da ação fiscal, já que inexistente a obrigação principal, o apenamento não tem qualquer valor.

RAZÃO PELA QUAL:

Há que ser **tornado nulo** ou **insubsistente** os autos de infração: IRPJ – LUCRO PRESUMIDO n.º 0920100.2013.00047 e CSLL – LUCRO PRESUMIDO n.º 0920100.2013.00047, que ora se ataca, tornando-se **sem efeito o imposto exigido**, bem assim a multa pretendida, com a competente baixa dos seus registros nesse órgão, por não estar legitimada a pretensão do agente do fisco, vez que a receita decorrente do desconto no pagamento do ICMS devido obtido em função de programa de incentivo fiscal do Estado (PRÓ-EMPREGO) **foi acrescido à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurado com base no lucro presumido, bem como efetuado o seu pagamento**, inexistindo, portanto, o do pretense crédito tributário lançado.

Requer, outrossim, a realização de diligências, aquelas necessárias à plena elucidação das questões ora suscitadas, inclusive a realização de perícias, para a qual protesta pela indicação do seu perito assistente, formulação de quesitos, e suplementação de provas.

É o relatório do necessário.” (g.n.)

Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

PRELIMINAR. NULIDADE. LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar da nulidade do lançamento, uma vez que não ocorreu equívoco na apuração da matéria tributável que justificasse tal medida ou qualquer ofensa à legislação de regência.

PEDIDO GENÉRICO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESATENDIMENTO A REQUISITOS LEGAIS.

Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos na legislação processual específica.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIO FISCAL - ICMS. RECEITA. INCIDÊNCIA.

Adiciona-se ao lucro presumido, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto, a parte da receita tributária dispensada de recolhimento ou devolvida pelos governos estaduais aos contribuintes do ICMS a título de crédito presumido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Em sessão do dia 26/09/2019, a DRJ/JFA ao apreciar a Impugnação, entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) segundo o artigo 26-A do Decreto n.º 70.235/72, no âmbito do **processo administrativo fiscal** é “**vedado** aos órgãos de julgamento **afastar a aplicação** ou deixar de observar tratado, acordo internacional, **lei ou decreto**, sob fundamento de inconstitucionalidade”, exceto nas hipóteses previstas no § 6º do mesmo dispositivo, as quais não se amoldam ao caso vertente. Nesse mesmo diapasão, vai a súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF¹;
- (ii) por **ausência de decisões vinculantes**, também **não se aplica** ao presente caso o artigo 19-A, § 1º da Lei n.º 10.522/2002, que estabelece as **decisões do STF e STJ** as quais as **unidades da RFB deverão reproduzir** em seus julgados;
- (iii) as **decisões judiciais** citadas pela interessada **se aplicam apenas às partes** envolvidas no processo, a teor do artigo 506 do Código de Processo Civil²;
- (iv) ressalto que a **auditoria transcorreu de acordo com as normas legais e infralegais** que vinculam a função do Auditor-Fiscal da Receita Federal. Houve a **ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal**, que marcou o início do trabalho de auditoria; o Auditor teve acesso aos documentos e livros contábeis da empresa, encontrando incongruências; e, por fim, lavrou o Auto de Infração, embasado no TVF. Houve a apuração

¹ Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

² Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

do quantum devido e o lançamento foi embasado na legislação tributária então vigente, com a **devida ciência da interessada**;

- (v) quanto à **possibilidade de nulidade do lançamento**, também ventilada, tem-se que tal demanda **não encontra eco** no Decreto 70.235/1972;
- (vi) afirmou que houve **bis-in-idem** relativamente à **tributação do ICMS**, alegação a qual **entendo descabida**; o fato de não se poder retirar o **ICMS** do faturamento, que é a **base de cálculo do IRPJ e da CSLL**, não se confunde com o fato gerador (acréscimo patrimonial) que a empresa obteve quando recebeu um incentivo fiscal (seja pelo aumento de seu ativo ou pela redução de seu passivo). Dois fatos geradores distintos estão sendo tratados aqui, para os mesmos tributos: as receitas operacionais auferidas; e os incentivos fiscais recebidos (crédito presumido escriturado, no caso, como receita financeira não oferecida à tributação);
- (vii) essa questão encontra-se **pacificada** no âmbito da Receita Federal, conforme **Solução de Consulta Cosit n.º 438/2017**, ato normativo vinculante, consoante disposto no artigo 9º da IN RFB n.º 1.396/2013;
- (viii) já as **alegações de cunho constitucional**, como já ventilei, **não podem ser consideradas** por esta instância administrativa de julgamento nem, muito menos, pela autoridade lançadora, cuja atuação também está fora dessa esfera de discricionariedade;
- (ix) e é por esse mesmo motivo que entendo **descabida** a outra **alegação** da interessada, **por pretensão excessiva de exação** por parte da autoridade lançadora. O **Auditor Fiscal não pode se furtar a proceder de ofício**, como o fez, sob pena de responsabilização, conforme reza o CTN³;
- (x) em relação à **apresentação de provas** documentais **posteriores à impugnação**, esse procedimento **é vedado** pelo § 4º do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72, a menos que fiquem configuradas as hipóteses ali descritas;
- (xi) no presente caso, **foram consideradas as provas apresentadas** até o presente julgamento, não tendo se configurado as hipóteses de juntada posterior de novas provas estabelecidas no dispositivo legal supracitado;
- (xii) quanto aos **pedidos de perícia e diligência**, estes **não atenderam aos requisitos** previstos no inciso IV do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72. Ademais, o fim proposto pela impugnante é atinente a matérias já oferecidas ao exame deste colegiado mediante a impugnação. Assim,

³ 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

sendo os elementos contidos nos autos suficientes para o deslinde da questão, é prescindível a realização de perícia ou diligência;

- (xiii) por fim, conclui por considerar **improcedente a impugnação**, mantendo integralmente os lançamentos realizados.

Irresignada, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** (e-fls. 756/765), no qual pleiteia a reforma do acórdão proferido pela DRJ/JFA, sob a alegação de que:

- (i) em sede **preliminar**, alega que **não foi observado** pela 1ª Turma da DRJ/JFA na referida decisão, o disposto na **Lei Complementar n.º 160/2017**, que no artigo 9º, que incluiu os parágrafos 4º e 5º ao artigo 30 da Lei n.º 12.973/14⁴;
- (ii) a Lei Complementar n.º 160/2017 dispôs que os **benefícios fiscais** ou financeiros-fiscais **concedidos pelos Estados** relativos ao ICMS, por força de lei, passaram a ser **considerados subvenção para investimento**, dentre eles, os créditos presumidos de ICMS;
- (iii) isso significa que os **benefícios fiscais, deixarão de ser tributados** pelo **IRPJ e CSLL**, pois a **subvenção para investimento**, nos termos da legislação tributária, **não integra a base de cálculo** do IRPJ e da CSLL;
- (iv) a **norma** mencionada tem caráter interpretativo, pois nos termos do §5º, se **aplica** inclusive aos **processos administrativos e judiciais** ainda não definitivamente julgados. Isso significa que a norma atinge os incentivos fiscais e financeiros concedidos no passado e que estão em discussão, resguardando apenas a coisa julgada;
- (v) para efeitos de tributação das subvenções pelo IRPJ e CSLL, o Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n.º 3.000/99 [RIR/99 - vigente a época] prescreve que a **subvenção para custeio** deve ser computada na apuração do lucro operacional, e a outra aplicada em investimentos para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos **não deve ser computada na apuração do lucro operacional**, desde que apresente alguns requisitos;
- (vi) o §4º estabelece que os **incentivos e os benefícios fiscais** ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS como no caso em tela, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, **são considerados subvenções para investimentos**, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas no artigo 30;

⁴ § 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.

- (vii) a Primeira Seção do **STJ** entendeu que os **benefícios concedidos** pelos estados da Federação sob a forma de **créditos presumidos de ICMS não devem ser submetidos à incidência do IRPJ e da CSLL**, sob pena de **ofensa à segurança jurídica**, ao **pacto federativo** e à **imunidade recíproca** [art. 18 e 150, VI, “a”, da Constituição Federal]. Na visão do STJ, a tributação desses valores pela União **impactaria o benefício outorgado pelo estado** [Embargos de Divergência em Recurso Especial 1.517.492-PR];
- (viii) como se depreende do voto vencedor proferido naquele julgamento, o **crédito presumido de ICMS não pode ser considerado lucro da pessoa jurídica**, pois corresponde à **renúncia de receita do governo estadual**, o qual age dentro de sua competência e de acordo com sua política fiscal. Assim, não **caberia à União tributar tais valores**, uma vez que ela retiraria, “*por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou*”.
- (ix) por fim, demonstrada a **insubsistência e improcedência da ação fiscal**, requer a Recorrente seja acolhido e provido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, reformar a decisão recorrida **cancelando-se o débito fiscal** reclamado pelo Auto de Infração n.º 0920100.2013.00047.

É o relatório.

Voto

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

Admissibilidade e Tempestividade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 23-B da Portaria MF n.º 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF n.º 329/2017⁵ e pela Portaria CARF n.º 6.786/2022⁶. Dele, portanto, tomo conhecimento.

⁵ Art. 23-B. As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor.

⁶ Art. 1º Elevar a até 120 (cento e vinte) salários mínimos, o limite das turmas extraordinárias para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, assim considerado o valor constante do sistema de controle do crédito tributário.

Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do acórdão recorrido em **29/10/2019** (e-fl. 753), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **19/11/2019** (e-fl. 755), ou seja, **dentro do prazo de trinta dias** após a ciência da decisão de primeira instância, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972⁷.

Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Mérito

De início, destaco que a preliminar arguida pela Recorrente se confunde com o mérito e com ele será analisada conjuntamente.

O propósito recursal consiste em tornar sem efeito o Auto de Infração lavrado pela Autoridade Fiscal que resultou no lançamento de créditos tributários de IRPJ e CSLL, em razão de “*falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL devida sobre outras receitas e demais resultados omitidos*”, com aplicação de multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do débito devido.

O acórdão recorrido entendeu pela manutenção dos lançamentos que tratam de **acrescer à base de cálculo do IRPJ e da CSLL** a receita decorrente de benefícios concedidos pelo Estado sob a forma de **crédito presumido de ICMS**.

Para melhor ilustração do caso transcrevo trecho da decisão recorrida:

“Afirmou que houve bis-in-idem relativamente à tributação do ICMS, alegação a qual entendo descabida; o fato de **não se poder retirar o ICMS do faturamento, que é a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não se confunde com o fato gerador** (acréscimo patrimonial) **que a empresa obteve quando recebeu um incentivo fiscal** (seja pelo aumento de seu ativo ou pela redução de seu passivo). Dois fatos geradores distintos estão sendo tratados aqui, para os mesmos tributos: as receitas operacionais auferidas; e os incentivos fiscais recebidos (crédito presumido escriturado, no caso, como receita financeira não oferecida à tributação).

Ademais, **essa questão encontra-se pacificada no âmbito da Receita Federal**, conforme **Solução de Consulta Cosit n.º 438/2017**, ato normativo vinculante, consoante disposto no art. 9º da IN RFB n.º 1.396/2013. Segue fragmento de interesse (inteiro teor disponível na “internet”), para integrar o presente voto como razões de decidir: (...)”. (e-fl. 747, g.n.)

No tocante à aplicação do artigo 10, da Lei Complementar n.º 160/2017 e artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014, assiste razão a Recorrente. Senão vejamos:

LEI N.º 12.973, DE 13 DE MAIO DE 2014.

Parágrafo único. A elevação de limite atribuída às turmas extraordinárias não prejudica a competência das turmas ordinárias sobre os recursos voluntários tratados no caput.

⁷ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

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 n.º 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.

§ 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.** (Incluído pela Lei Complementar n.º 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste **artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.** (Incluído pela Lei Complementar n.º 160, de 2017)

LEI COMPLEMENTAR Nº 160, DE 7 DE AGOSTO DE 2017

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. (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

Inicialmente, verifico que a base de cálculo, no caso do IRPJ, encontra-se prevista no Decreto n.º 9.580/2018:

Art. 210. A **base de cálculo do imposto sobre a renda**, determinada segundo a lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, **é o lucro real, presumido ou arbitrado**, correspondente ao período de apuração (Lei n.º 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 44 e art. 144 ; Lei n.º 8.981, de 1995, art. 26; e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1º).

§ 1º **Integram a base de cálculo** todos os **ganhos e os rendimentos** de capital, independentemente da denominação que lhes seja dada, da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos daquele previsto na norma específica de incidência do imposto sobre a renda (Lei n.º 7.450, de 1985, art. 51 ; Lei n.º 8.981, de 1995, art. 76, § 2º ; e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 25, caput, inciso II , e art. 27, caput, inciso II).

§ 2º A incidência do imposto sobre a renda independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da sua origem e da sua forma de percepção. (Lei n.º 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, §1º).

É sabido que o fato gerador do Imposto de Renda é todo acréscimo (ganhos ou rendimentos) patrimonial obtido pelo contribuinte mediante a incorporação de nova riqueza ao patrimônio já existente.

Já em relação à CSLL, aplicam-se as mesmas disposições, visto que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda, conforme disposto no artigo 2º da Lei n.º 7.689/88:

Art. 2º A **base de cálculo da contribuição** é o valor do **resultado do exercício**, antes da provisão para o imposto de renda.

(...).

Outrossim, dispõe a Lei n.º 8.981/95:

Art. 57. **Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro** (Lei n.º 7.689, de 1988) as **mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda** das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995).

Sobre o ICMS-subvenção, verifico que há entendimento sólido no C. Superior Tribunal de Justiça no sentido de reconhecer o ICMS, neste caso, como um incentivo fiscal que desonera o contribuinte de determinado percentual do imposto, logo **não caracterizando lucro a ser tributado**.

A propósito, a Primeira Seção do C. Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos EREsp 1.517.492/PR, firmou entendimento no sentido de que **não é possível a inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo** do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - **IRPJ** e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - **CSLL**, por representar interferência da União na política fiscal adotada por Estado-membro, configurando ofensa ao princípio federativo e à segurança jurídica.

Confira-se a ementa do acórdão naquela oportunidade exarado:

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 desprezo 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 negável 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. (STJ, EREsp 1517492/PR, Relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, j. em 08/11/2017, g.n.)

Sendo assim, não há como se equiparar incentivo fiscal com acréscimo patrimonial, esse sim base de cálculo dos tributos em debate.

Na mesma linha é a jurisprudência deste Conselho:

PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. **Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS** não-cumulativos os valores relativos aos **incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Santa Catarina** à pessoa jurídica, sob a **forma de crédito presumido de ICMS**, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta. (Processo n.º 10314.722529/2016-73. Acórdão n.º 9303-012.524. Sessão de 19/11/2021. Relatora Vanessa Marini Ceconello, g.n.)

CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. Na espécie, a contribuinte logrou comprovar o cumprimento dos requisitos da Lei Complementar nº 160/2017 para que o **incentivo fiscal promovido pelo Estado de Santa Catarina**, na forma de **créditos presumidos de ICMS**, seja **considerado subvenção para investimento**. (Processo n.º 11516.720934/2014-81. Acórdão n.º 1401-005.398. Sessão de 14/04/2021. Relator Carlos André Soares Nogueira, g.n.)

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LC 160/2017. LEI 12.973/2014, ART. 30. EXIGÊNCIAS LEGAIS. ATENDIMENTO. Os artigos 9º e 10º, da LC 160/17, dispõem

de forma expressa que os **incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS** serão **considerados sempre como subvenções para investimento**, independente de outros requisitos ou condições não previstas no artigo 30 da Lei 12.973/14. No mais, o artigo 30, §5º, da Lei nº 12.973/14, deixa claro que tal entendimento **aplica-se, inclusive, aos processos administrativos ainda não definitivamente julgados**. Uma vez atendidas as exigências de registro e depósito, nos termos do artigo 3º da LC 160/17, **deve ser afastada a exigência fiscal de IRPJ e reflexos sobre os valores recebidos pela contribuinte a título dos benefícios fiscais de ICMS**. (Processo nº 10980.724631/2010-65. Acórdão nº 1201003.019. Sessão de 16/07/2019. Relator Alexandre Evaristo Pinto, g.n.)

IRPJ. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160/2017. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS. ESTADO DE SANTA CATARINA Uma vez demonstrado que os **benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina** cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017, **correto seu enquadramento enquanto subvenção para investimento**, podendo **as receitas dali decorrentes serem excluídas do cálculo do Lucro Real**. (Processo nº 10920.722089/2016-14. Acórdão nº 1201002.896. Sessão de 16/04/2019. Relator Luis Henrique Marotti Toselli, g.n.)

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. REGIME NÃO CUMULATIVO. NÃO INCIDÊNCIA. No regime de apuração não-cumulativo da Contribuição, **os valores decorrentes de subvenção para investimento, na forma de crédito presumido de ICMS, não se caracterizam como receitas tributáveis**, nos termos do art. 30 e 54 da Lei nº 12.973/2014; art. 1º, §3º, X da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º, §3º, IX da Lei nº 10.833/2002. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI COMPLEMENTAR Nº160/2017. O §4º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, com a redação dada pela LC nº 160/2017, prescreve que os **incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput**. Já o §5º do mesmo artigo determina a aplicação do §4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se imediatamente a eles. PROGRAMAS. SINCOEX (MARANHÃO). FDI (CEARÁ). PARÁ (LEI 6.489/02). CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS PARA INSTALAÇÃO DE UNIDADES FABRIS. INCENTIVOS FISCAIS. ASPECTOS. NORMA EM TESE. AÇÕES DO SUBVENCIONADO. ACÓRDÃO Nº 1301003.361. “Tendo em vista que os dois aspectos para apreciação dos valores subvencionados, (1) a norma em tese, que regulamenta a concessão do benefício, dispendo sobre mecanismos de controle e acompanhamento do projeto para verificar se está se consumando a implantação ou expansão do empreendimento econômico, e (2) as ações do ente subvencionado promovendo incrementos no ativo em montante proporcional ao valor do benefício, foram atendidos, os valores transferidos pelo Poder Público devem ser considerados subvenção para investimento” (acórdão nº 1301003.361). (Processo nº 15563.720288/2016-18. Acórdão nº 3301005.533. Sessão de 28/11/2018. Relatora Semíramis de Oliveira Duro, g.n.)

Logo, merece amparo toda a linha argumentativa desenvolvida pela Recorrente.

Dispositivo

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e **dou-lhe provimento** para reconhecer que o crédito presumido de ICMS não realiza o fato gerador do IRPJ e da CSLL, pois

o referido benefício fiscal não pode ser caracterizado como lucro da empresa, funcionando, em verdade, como espécie de incentivo estatal para o aprimoramento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, sob pena de esvaziar a vantagem concedida.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Costa Faccin