



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11516.722027/2013-96</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1302-007.708 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MARINE EXPRESS COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011

**IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. PROGRAMA PRÓ-EMPREGO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE. PRELIMINAR DE NULIDADE. REJEIÇÃO.**

Os valores decorrentes de benefício fiscal de ICMS concedido por ente estadual, quando apropriados por pessoa jurídica optante pelo regime do lucro presumido, configuram vantagem econômica apta a integrar a base de cálculo do IRPJ, na qualidade de outras receitas. A tributação federal dos efeitos econômicos do incentivo estadual não implica afronta ao pacto federativo, por não interferir na competência do Estado para instituir ou conceder benefícios relativos ao ICMS. As disposições do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com a redação conferida pela Lei Complementar nº 160/2017, aplicam-se à apuração do lucro real, não sendo extensíveis ao regime do lucro presumido. Inexistindo vício formal no lançamento, rejeitam-se as preliminares suscitadas.

**CSLL. LUCRO PRESUMIDO. BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. PROGRAMA PRÓ-EMPREGO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE. PRELIMINAR DE NULIDADE. REJEIÇÃO.**

De igual forma, os valores decorrentes de benefício fiscal de ICMS concedido por ente estadual, quando apropriados por pessoa jurídica optante pelo regime do lucro presumido, constituem outras receitas e devem integrar a base de cálculo da CSLL. A incidência da contribuição sobre os efeitos econômicos do incentivo estadual não viola o pacto federativo nem a capacidade contributiva, porquanto não alcança o tributo estadual, mas o resultado econômico auferido pelo contribuinte. As regras relativas à exclusão de subvenções para investimento previstas no art. 30

da Lei nº 12.973/2014 restringem-se ao regime do lucro real, sendo inaplicáveis ao lucro presumido. Rejeitam-se as preliminares de nulidade.

Recurso Voluntário conhecido e negado.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Natália Uchôa Brandão** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Sérgio Magalhães Lima** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por MARINE EXPRESS COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA., contra o Acórdão nº 02-95.095, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve integralmente o lançamento de ofício relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes aos anos-calendário de 2010 e 2011.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir crédito tributário no montante total de R\$ 2.624.618,75, sendo R\$ 1.929.866,74 relativos ao IRPJ, compreendendo imposto no valor de R\$ 1.003.987,43, juros de mora de R\$ 172.888,73 e multa de ofício de R\$ 752.990,58, e R\$ 694.752,01 relativos à CSLL, compostos por contribuição no valor de R\$ 361.435,47, juros de mora de R\$ 62.239,94 e multa de ofício de R\$ 271.076,60.

Segundo consta da Descrição dos Fatos e do Enquadramento Legal, a fiscalização entendeu caracterizada a omissão ou a não inclusão, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL

apurados sob o regime do lucro presumido, de valores classificados como “demais receitas e resultados – outras receitas”, referentes ao período de 1º de julho de 2010 a 31 de dezembro de 2011. O lançamento foi fundamentado, entre outros dispositivos, no art. 3º da Lei nº 9.249/1995 e no art. 521 do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999.

Conforme consignado no **Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal**, a ação fiscal teve por objeto a apuração do IRPJ e da CSLL em razão de a contribuinte ter usufruído de benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina, no âmbito do Programa Pró-Emprego, relacionado a operações de importação. Registrou-se que a pessoa jurídica optou pelo regime do lucro presumido nos anos-calendário de 2010 e 2011 e que não manteve escrituração contábil regular nesses exercícios. A fiscalização identificou, a partir de informações prestadas em obrigações acessórias estaduais, a apropriação de créditos presumidos de ICMS entre os meses de agosto de 2010 e dezembro de 2011, cujo montante totalizou R\$ 2.867.223,92, valor considerado como base para a constituição do lançamento.

A autoridade fiscal adotou o entendimento de que, no regime do lucro presumido, os valores decorrentes de benefícios fiscais de ICMS devem ser tratados como receitas tributáveis, por não se aplicar, nessa sistemática, a exclusão prevista para subvenções na apuração do lucro real, prevista no art. 443 do RIR/1999. Assim, concluiu que tais valores deveriam integrar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL como “outras receitas”.

Regularmente intimada, a contribuinte apresentou **impugnações** aos lançamentos, nas quais sustentou, em síntese, que os valores decorrentes do benefício fiscal de ICMS não configurariam renda ou receita tributável, por se tratar de renúncia fiscal promovida pelo ente estadual, inexistindo ingresso financeiro ou acréscimo patrimonial apto a justificar a tributação federal. Alegou, ainda, que a exigência violaria os princípios da capacidade contributiva e do pacto federativo, por permitir que a União tributasse valor que o Estado deliberadamente deixou de arrecadar. Defendeu, também, que não se estaria diante de subvenção nos moldes previstos na legislação federal, por inexistir transferência de recursos ou dotação orçamentária específica.

No plano quantitativo, a impugnante alegou erro material na apuração do crédito tributário, ao argumento de que a fiscalização teria aplicado diretamente as alíquotas do IRPJ e da CSLL sobre a totalidade dos valores considerados como receitas omitidas, sem observar a sistemática própria do lucro presumido, que pressupõe a aplicação de percentuais de presunção sobre a receita bruta.

As impugnações foram apreciadas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que, por meio do Acórdão nº 02-95.095, decidiu, por unanimidade, rejeitar as preliminares suscitadas e julgar improcedente a impugnação, mantendo integralmente o lançamento. A DRJ consignou que a exigência não afrontaria o pacto federativo, por não interferir na competência estadual para concessão de benefícios de ICMS, e que os valores decorrentes do incentivo fiscal deveriam compor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no

regime do lucro presumido. Registrou, ainda, que a metodologia de apuração adotada pela fiscalização estaria em conformidade com a legislação aplicável.

Cientificada da decisão em 6 de setembro de 2019, a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** em 3 de outubro de 2019, o qual foi considerado tempestivo, sendo os autos encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

### I. Da admissibilidade e da tempestividade

O Recurso Voluntário interposto preenche os pressupostos formais de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972.

Conforme se extrai dos autos, o Acórdão nº 02-95.095 foi cientificado à recorrente em 06/09/2019, por meio de intimação regularmente registrada em caixa postal eletrônica. O Recurso Voluntário foi protocolado em 3 de outubro de 2019, portanto dentro do prazo legal de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, razão pela qual deve ser reconhecida a sua tempestividade.

No que se refere à legitimidade e ao interesse recursal, observa-se que a recorrente figura como sujeito passivo da obrigação tributária principal discutida nos autos, sendo diretamente atingida pelos efeitos do lançamento mantido pela decisão recorrida, o que lhe confere inequívoco interesse em recorrer. O recurso foi interposto por representante devidamente habilitado, inexistindo vícios de representação ou defeitos formais que obstem o seu conhecimento.

Diante disso, conheço do Recurso Voluntário, porquanto atendidos os requisitos legais de admissibilidade.

### II. Das preliminares

A recorrente suscita, em síntese, preliminares de nulidade do lançamento, sustentando a ausência de motivação adequada do Auto de Infração, bem como a ocorrência de vício material na apuração do crédito tributário, especialmente quanto à metodologia adotada para quantificação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime do lucro presumido. Aduz, ainda, que o lançamento estaria contaminado por afronta a princípios constitucionais,

notadamente o pacto federativo e a capacidade contributiva, o que, em seu entender, comprometeria a própria validade do ato administrativo.

No que concerne à alegada nulidade por ausência de motivação, não assiste razão à recorrente. Consoante se depreende dos autos, o Auto de Infração foi acompanhado de Descrição dos Fatos e do Enquadramento Legal, bem como de Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, nos quais a autoridade lançadora expôs de forma clara e circunstanciada os fundamentos fáticos e jurídicos da exigência. Foram explicitados o período de apuração, a natureza dos valores considerados omitidos ou não incluídos na base de cálculo, a origem desses valores, vinculados ao benefício fiscal de ICMS concedido no âmbito do Programa Pró-Emprego, bem como os dispositivos legais que embasaram a conclusão fiscal. Tal conjunto documental permitiu à contribuinte pleno conhecimento das razões do lançamento, tanto que apresentou impugnação detalhada, rebatendo especificamente os fundamentos adotados pela fiscalização, o que afasta qualquer alegação de cerceamento de defesa ou de ausência de motivação apta a ensejar nulidade.

Ora, não se configura nulidade do lançamento quando o Auto de Infração descreve de modo suficiente os fatos, indica o enquadramento legal e possibilita o exercício do contraditório e da ampla defesa, ainda que a contribuinte discorde das conclusões alcançadas pela autoridade fiscal. Eventual inconformismo quanto à interpretação jurídica adotada não se confunde com vício formal do lançamento, devendo ser apreciado no âmbito do mérito.

No tocante à alegação de erro material na quantificação do crédito tributário, igualmente não se verifica hipótese de nulidade, mas, quando muito, matéria de mérito. A recorrente sustenta que a fiscalização teria desconsiderado a sistemática própria do lucro presumido ao aplicar diretamente as alíquotas do IRPJ e da CSLL sobre os valores considerados como outras receitas. Todavia, tal insurgência diz respeito à correção ou não do critério jurídico adotado para apuração da base de cálculo, e não à inexistência ou irregularidade formal do lançamento. A análise acerca da adequação da metodologia de cálculo, portanto, confunde-se com o próprio cerne da controvérsia e será enfrentada oportunamente no exame do mérito.

Por fim, as alegações de afronta ao pacto federativo e à capacidade contributiva não configuram, por si sós, vício apto a macular formalmente o lançamento, tratando-se de argumentos de índole material, relacionados à compatibilidade da exigência com a Constituição Federal e com a legislação infraconstitucional aplicável. Tais questões, conforme reiteradamente reconhecido no âmbito deste Conselho, devem ser apreciadas como matéria de mérito, não ensejando nulidade do Auto de Infração.

Diante do exposto, **rejeito as preliminares suscitadas**, por inexistirem vícios formais ou processuais capazes de invalidar o lançamento.

### III. Do mérito

A controvérsia devolvida a este Conselho cinge-se à possibilidade de inclusão, nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), apurados sob o regime do lucro presumido, dos valores decorrentes de benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina no âmbito do Programa Pró-Emprego, bem como à verificação da correção da metodologia de apuração adotada pela fiscalização.

Inicialmente, cumpre registrar que é incontroverso nos autos que a recorrente optou pelo regime de tributação com base no lucro presumido nos anos-calendário de 2010 e 2011, não tendo mantido escrituração contábil regular nesses exercícios. Também não se controverte que a pessoa jurídica usufruiu de benefício fiscal estadual relacionado ao ICMS incidente sobre operações de importação, materializado na forma de créditos presumidos ou mecanismos equivalentes, apropriados e informados em obrigações acessórias estaduais.

No regime do lucro presumido, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é determinada a partir da aplicação de percentuais de presunção sobre a receita bruta, acrescida de outras receitas, rendimentos e ganhos de capital, nos termos da legislação de regência. Trata-se de regime opcional, simplificado e objetivo, no qual o legislador prescinde da apuração do resultado contábil efetivo, substituindo-o por uma presunção legal de lucro, fundada na natureza da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte. Nessa sistemática, a distinção entre receitas operacionais e não operacionais, bem como a análise da finalidade econômica do ingresso, assume relevo diverso daquele existente no regime do lucro real.

Os valores decorrentes de benefícios fiscais de ICMS, quando apropriados pelo contribuinte, ainda que resultantes de renúncia fiscal promovida pelo ente estadual, traduzem vantagem econômica mensurável, refletida na redução do custo tributário das operações e, conseqüentemente, no incremento do resultado econômico da pessoa jurídica. No âmbito do lucro presumido, tais valores se enquadram no conceito de “outras receitas”, na medida em que representam ingressos ou economias que não integram a receita bruta típica da atividade, mas que impactam positivamente a capacidade contributiva do contribuinte.

A recorrente sustenta que tais valores não configurariam renda ou receita tributável, por inexistir ingresso financeiro novo, mas apenas renúncia fiscal estadual. Todavia, esse argumento não se sustenta à luz da sistemática do lucro presumido. A legislação do imposto sobre a renda não exige, para fins de tributação, a ocorrência de ingresso financeiro em sentido estrito, sendo suficiente a verificação de acréscimo patrimonial ou de resultado positivo economicamente aferível. A economia tributária decorrente de benefício fiscal, ainda que concedida por outro ente federativo, produz efeitos concretos na esfera patrimonial do contribuinte, revelando capacidade contributiva apta a justificar a incidência dos tributos federais, nos limites definidos em lei.

Não procede, igualmente, a alegação de afronta ao pacto federativo. A exigência de IRPJ e CSLL não interfere na competência do Estado de Santa Catarina para conceder, manter ou

extinguir benefícios fiscais de ICMS, nem implica tributação direta do imposto estadual ou de valores pertencentes ao erário estadual. O que se tributa é o reflexo econômico do benefício na esfera do contribuinte, matéria inserida na competência constitucional da União para instituir impostos sobre a renda e contribuições incidentes sobre o resultado das pessoas jurídicas. A tributação federal dos efeitos econômicos de incentivos estaduais não configura violação ao pacto federativo, desde que não haja ingerência na legislação ou na arrecadação do tributo estadual.

No que se refere à invocação do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com a redação conferida pela Lei Complementar nº 160/2017, cumpre observar que tais dispositivos disciplinam a possibilidade de exclusão, do lucro líquido para fins de apuração do lucro real, de subvenções para investimento, desde que atendidos requisitos específicos, notadamente a destinação dos valores à implantação ou expansão de empreendimento econômico e o registro em reserva de lucros. Trata-se, portanto, de regime jurídico voltado à apuração do lucro real, incompatível com a sistemática do lucro presumido, que não se baseia no lucro líquido contábil nem admite ajustes extracontábeis dessa natureza. A aplicação analógica dessas normas ao lucro presumido não encontra amparo legal, conforme reiteradamente reconhecido por este Conselho.

No tocante à alegada incorreção da metodologia de apuração do crédito tributário, a recorrente sustenta que a fiscalização teria aplicado diretamente as alíquotas do IRPJ e da CSLL sobre a totalidade dos valores considerados como outras receitas, sem observar os percentuais de presunção próprios do lucro presumido. Todavia, conforme se extrai dos autos, a exigência decorre da inclusão desses valores na base de cálculo dos tributos, na qualidade de outras receitas, às quais se aplica a tributação integral, nos termos da legislação vigente à época dos fatos geradores. Não se trata de receita bruta sujeita à presunção, mas de outras receitas e resultados positivos, que, por expressa disposição legal, integram a base de cálculo sem a aplicação dos percentuais de presunção. Assim, não se verifica erro material ou jurídico na metodologia adotada pela fiscalização.

Diante desse contexto, conclui-se que os valores decorrentes do benefício fiscal de ICMS usufruído pela recorrente no âmbito do Programa Pró-Emprego devem integrar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo regime do lucro presumido, inexistindo vício formal ou material no lançamento que justifique sua desconstituição.

#### **IV. Do dispositivo**

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário interposto e, preliminarmente, rejeito as arguições de nulidade, por inexistirem vícios formais ou processuais capazes de invalidar o lançamento. No mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário, para manter integralmente o Acórdão recorrido.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Natália Uchôa Brandão**

