



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.902277/2014-47
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.816 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 16 de janeiro de 2024
Recorrente OLIMED MATERIAL HOSPITALAR LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

ADMISSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE O ACÓRDÃO RECORRIDO E O PARADIGMA. NÃO CONHECIMENTO.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: (i) se a matéria foi prequestionada, o que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação nas peças processuais; e (ii) se há divergência de interpretação, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. No caso concreto, as razões de decidir adotadas no paradigma não são suficientes para a reforma do recorrido, donde se extrai a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do Acórdão nº 1302-006.024, proferido em 06.12.2021, pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 127/138), assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009

DCOMP. IRPJ/CSLL. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. LUCRO PRESUMIDO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

As subvenções para investimento, dentre as quais se classificam o crédito presumido do ICMS, devem ser oferecidas à tributação pelas pessoas jurídicas que apurem lucro presumido, daí porque não é indevido e nem a maior o pagamento do IRPJ/CSLL assim realizado.

Contra o referido acórdão, interpôs o contribuinte, inicialmente, embargos de declaração, sustentando omissão com relação à aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2022, o que resultaria no provimento do recurso voluntário em razão do empate no julgamento (fls. 145/147). Em 26.09.2022, os embargos de declaração foram rejeitados, mantendo-se inalterado o acórdão embargado (fls. 151/153).

Cientificado, o sujeito passivo interpôs o recurso especial ora em análise (fls. 161/176), alegando que o Acórdão nº 1302-006.024 conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto à matéria “incidência de IRPJ e CSLL, na sistemática do lucro presumido, sobre crédito presumido de ICMS”. Indicou como paradigma o Acórdão nº 9303.012.524.

O despacho de admissibilidade (fls. 194/197) deu seguimento ao recurso especial nos seguintes termos:

O presente processo cuida de litígio sobre declaração de compensação (PER/DCOMP) em que a contribuinte busca o reconhecimento de direito creditório a título de pagamento indevido de tributo, com base no entendimento de que valores recebidos como crédito presumido de ICMS (subvenção governamental) teriam sido indevidamente incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (apuradas de acordo com o lucro presumido).

Nesta fase de recurso especial, a contribuinte alega que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre a questão acima referida, ou seja, a tributação de valores recebidos a título de crédito presumido de ICMS. (...)

Vê-se que o paradigma apresentado, Acórdão nº 9303-012.524, consta do sítio do CARF, e que ele não foi reformado na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, esse paradigma serve para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial.

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram tomadas em sentidos opostos.

Nas situações contrapostas, os julgadores se viram diante de uma mesma questão, ou seja, se valores recebidos como crédito presumido de ICMS, a título de subvenção governamental, deveriam ou não compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

De acordo com o acórdão recorrido, a contribuinte, por ter adotado o regime de apuração do lucro presumido, deveria ter oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL a subvenção para investimento decorrente de crédito presumido de ICMS na rubrica de "demais receitas", nos termos dos arts. 25, inciso II, e 29, inciso II, ambos da Lei nº 9.430/96.

Já o paradigma entende que o mesmo tipo de subvenção não se enquadra no conceito de faturamento ou receita bruta.

Observa-se que, caso fosse aplicado o entendimento manifestado no paradigma, o resultado do julgamento do recurso voluntário apresentado no presente processo seria outro.

Registre-se ainda que o entendimento manifestado no paradigma segue a mesma linha de interpretação constante do voto vencido que compõem o acórdão recorrido, o que também confirma a divergência jurisprudencial alegada.

Desse modo, há que ser DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

No mérito, o sujeito passivo alegou, em resumo, que: (i) recentemente, no julgamento do recurso especial objeto do Processo Administrativo 10480.725593/2015-11, os conselheiros da 1ª Turma da Câmara Superior consideraram, por cinco votos a três, que os valores de crédito presumido de ICMS concedidos pelo estado da Paraíba e recebidos pelo contribuinte podem ser considerados subvenção para investimento, não compondo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL; (ii) o crédito presumido de ICMS pode ser classificado tanto como subvenção de custeio, concedido para auxiliar na redução de despesas tributárias de determinado segmento econômico, como enquadrado no conceito de subvenção de investimento, se for atribuído como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, mas, em qualquer caso, não será receita; (iii) o IRPJ incide sobre a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais – em regra, mesma base de incidência da CSLL; (iv) o crédito presumido de ICMS não se enquadra nos conceitos de receita bruta, renda ou proventos tributáveis ou lucro, razão pela qual não deve sofrer a incidência de IRPJ e CSLL; (v) o crédito presumido de ICMS é hipótese de ressarcimento de tributo que, no caso, representa uma tentativa do Estado de diminuir os custos de produção e, conseqüentemente, o preço final das atividades; (vi) o crédito presumido não representa receita por parte das indústrias beneficiadas, já que o desconto é repassado para o preço final do produto, mantendo-se, dessa forma, a mesma margem de lucro por unidade vendida; (vii) a pretensão da União de tributar representa invasão da competência tributária privativa dos Estados, na medida em que limitaria a eficácia de benefícios fiscais por eles concedidos; (viii) renúncias de finanças públicas traduzidas em redução da carga tributária não são produto econômico do capital, do trabalho e tampouco são proventos tributáveis, dado que o patrimônio e renda dos Estados estão imunes de tributação, segundo princípio da imunidade recíproca (CF, art. 150, VI, a); (ix) a Primeira Seção do STJ, no julgamento do EREsp n. 1.517.492/PR, pacificou seu entendimento pela não incidência do IRPJ e da CSLL sobre benefícios e incentivos fiscais, independente de se tratar de “subvenção para custeio” ou “subvenção para investimento”; e (x) o crédito presumido de ICMS não representa ingresso definitivo de recursos financeiros decorrentes do exercício da atividade empresarial, razão pela qual está fora do campo de incidência do IRPJ e da CSLL.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, sustentando, em síntese, que: (i) os valores recebidos pelo sujeito passivo são subvenções para custeio, devendo ser computados na determinação do lucro operacional por força do art. 392 do RIR/99, que se encontra topicamente localizado na seção correspondente a “Outros Resultados Operacionais”; (ii) as subvenções para custeio têm natureza de receita, “tendo em conta a abrangência da base de cálculo do PIS (e da Cofins), estipulada pelo art. 1º e parágrafos da Lei nº 10.637/2002 (e Lei nº 10.833/2003 para a Cofins)”; (iii) os Embargos de Divergência nº 1.517.492, julgados pelo STJ em 08/11/2017, não vinculam a Administração Tributária; (iv) o Parecer Normativo CST n.º 112/78 exige perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; (v) o Programa Pró-Emprego já foi objeto de diversas consultas feitas por contribuintes com jurisdição em Santa Catarina e a Administração Tributária sempre se manifestou uniformemente no sentido de que não constitui subvenção para investimento; (vi) o contribuinte não prova que escriturou os valores de subvenção na conta patrimonial de reserva de lucros, nos termos do art. 18 da Lei nº 11.941/09; (vii) nos processos de compensação/restituição, o ônus probatório é do contribuinte; (viii) o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 também condiciona o benefício da exclusão na determinação do lucro real ao registro em reserva de lucros, requisito este que não restou comprovado; (ix) o contribuinte não comprovou que reinvestiu o valor correspondente ao benefício na modernização, readequação e expansão do parque fabril ou na pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, nos termos do Tratamento Tributário Diferenciado objeto da Lei nº 13.992/2007.

É relatório.

Voto

Conselheiro Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Relatora.

I – ADMISSIBILIDADE

Nos termos do art. 118 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, compete à CSRF julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial, turma extraordinária ou a própria CSRF.

Conforme estabelece o art. 119 do RICARF, o prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interpor recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E os embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial (§6º do art. 116 do RICARF). Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

No presente caso, o sujeito passivo foi cientificado do Acórdão nº 1302-006.024 em 10.05.2022 (terça-feira) (fl. 141), opôs os embargos de declaração em 16.05.2022 (segunda-feira) (fl. 144), foi cientificado da decisão que rejeitou os referidos embargos em 07.10.2022

(sexta-feira) (fl. 157), e interpôs o correspondente recurso especial em 21.10.2022 (sexta-feira) (fl. 159). Diante disso, é tempestivo o recurso especial ora em análise.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i) o prequestionamento da matéria**, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii) a divergência interpretativa**, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que divirjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”¹.

Aplicando tais lições ao presente caso, temos que a matéria ora em discussão foi prequestionada, haja em vista que o acórdão recorrido versa exatamente sobre a incidência de IRPJ e CSLL, na sistemática do lucro presumido, sobre crédito presumido de ICMS.

No que se refere à divergência interpretativa, a Recorrente indicou como paradigma o Acórdão nº 9303.012.524, que versa sobre a “exclusão das subvenções oriundas de crédito presumido de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos”, relativos aos períodos de apuração de setembro de 2012 a novembro de 2015. No caso concreto, foi lavrado auto de infração em razão de irregularidades decorrentes, dentre outros, da não inclusão na base de cálculo do PIS/Pasep e Cofins de receitas relativas a crédito presumido do ICMS, considerado subvenção para investimento.

Ao julgar o recurso, a Relatora analisou o conceito de receita e aplicou aquele cunhado pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, no sentido de que “*receita bruta implica em um ‘ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições’*”. Diante disso, entendeu:

No caso em análise, portanto, os créditos de ICMS concedidos pelo Governo do Estado de Santa Catarina não constituem receita bruta em virtude de não serem concedidos sem reservas ou condições e por não se constituírem em elemento novo e positivo. Assim, inequivocamente afastada hipótese de incidência das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não cumulativa.

Além disso, baseou seu voto (i) na existência de manifestações do STJ no sentido de que o crédito presumido deve ser sempre entendido como redutor de custos e não como efetivo ingressos de receitas; (ii) no fato de os créditos presumidos de ICMS terem “*natureza jurídica de subvenção financeira ou de investimento, uma vez que se trata de auxílio ou doação que só pode ser concretizada se atendidos os requisitos estabelecidos na respectiva legislação de regência*”, tendo a sua classificação contábil pouca relevância; (iii) no texto do art. 182, §1º, alínea “d” da Lei nº 6.404/76, vigente à época, que classificava as subvenções para investimento “*como reservas de capital, não interferindo na apuração do lucro líquido da Empresa, de que a receita faz parte, e se destinando a incrementar o Ativo Permanente*”; e (iv) no advento da Lei Complementar nº 160/17, que incluiu os §§4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a partir da qual “*não haveria como considerarmos tal subvenção para investimento como integrante da*

¹ Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

base de cálculo do PIS e da Cofins, ainda que houvesse a discussão da natureza dessa subvenção – se subvenção para custeio ou subvenção para investimento”.

O Acórdão nº 1302-006.024, ora recorrido, por sua vez, examina “se o crédito presumido do ICMS deve, ou não, ser oferecido à tributação do IRPJ/CSLL apurados com base nas regras do lucro presumido”.

Para tanto, afirma o Relator que “conforme estabelecido no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, aplicado retroativamente no âmbito do presente processo, o crédito presumido do ICMS é qualificado como subvenção para investimento, e não como subvenção para custeio, como defendido da decisão recorrida, e nem como “redução de custo/despesa”, como defendido pela recorrente”. No entanto, ressalta que “o fato de o crédito presumido do ICMS ser qualificado como subvenção para investimento, embora seja uma condição necessária para que o respectivo valor deixe de ser tributado pelo IRPJ, não é condição suficiente, pois outras devem ser observadas”.

Isso porque o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 “estabelece que as subvenções para investimento não serão computados no lucro real, desde que observadas as condições previstas em seus incisos I e II”, mas “não autoriza que as subvenções para investimento deixem de ser computadas na determinação do lucro presumido”. E acrescenta que, “da mesma forma, o art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, vigente à época dos fatos tratados no presente processo (2009), também impunha condições para que a subvenção para investimento não fosse oferecida à tributação do IRPJ, dentre elas, que o sujeito passivo apuasse lucro real”.

Conclui que “o Fisco somente poderá verificar o cumprimento das condições acima referidas se a pessoa jurídica apurar o IRPJ segundo as regras do lucro real, pois só nessa hipótese é que a legislação tributária impõe ao sujeito passivo a obrigatoriedade de manter escrituração comercial e fiscal completa (arts. 251 a 262 do RIR/99)”. Por essa razão, a Recorrente, tributada com base no lucro presumido, “deve oferecer à tributação do imposto a subvenção para investimento recebido do Estado de Santa Catarina a título de crédito presumido do ICMS (...) na rubrica de “demais receitas”, nos termos dos arts. 25, inciso II, e 29, inciso II, ambos da Lei nº 9.430/96”.

E acrescenta que “ao exercer a faculdade de apurar o IRPJ com base no lucro presumido, reduzindo assim a complexidade e os custos de manter uma escrituração comercial e fiscal completa, exigida para aquelas pessoas que apuram lucro real (o bônus da opção pelo lucro presumido), o sujeito passivo também reconhece, ou deveria reconhecer, o fato de que passa a não mais possuir determinados direitos que lhe assistiriam acaso houvesse adotado o lucro real, como por exemplo, a dedução dos custos e despesas efetivamente incorridos, a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, a possibilidade de deixar de oferecer à tributação as subvenções para investimento, etc (o ônus da opção pelo lucro presumido)”.

A partir da premissa de que somente as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ com base no lucro real podem excluir da sua base o crédito presumido de ICMS, a decisão recorrida afirma, ainda, que “a própria recorrente informa haver contabilizado a referida subvenção para investimento em ‘conta redutora de custos’ (vide recurso voluntário à e-fl. 160, segundo parágrafo), e não em conta de Reserva de Incentivos Fiscais ou de Reserva de Capital, daí porque, ainda que houvesse apurado o IRPJ com base no lucro real, a subvenção para

investimento deveria ser oferecida à tributação, em razão da inobservância dessa condição legal”.

Com relação ao EREsp n.º 1.517.492/PR e ao REsp n.º 1.605.245/RS, nos quais o STJ decidiu que *“as subvenções para investimento decorrentes de crédito presumido do ICMS não devem compor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (mesmo que apurado lucro real)”*, a decisão recorrida ressaltou que tais entendimentos não são vinculantes e o argumento de violação ao pacto federativo não pode ser examinado pelo CARF, *“pois implicaria, ao fim e ao cabo, na discussão sobre a constitucionalidade do art. 44 da Lei n. 4.506/64, dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar n. 160/2017, do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 (todos expressamente citados na ementa do REsp n.º 1.605.245/RS, acima transcrita), e do art. 38, § 2º, do Decreto-lei n.º 1.598/77, algo é vedado nos julgamentos realizados no CARF, conforme estabelecido em sua Súmula n.º 2”*.

Disso se extrai que a principal razão de decidir invocada pelo acórdão recorrido para negar provimento ao recurso voluntário foi a impossibilidade de se deixar de computar o crédito presumido de ICMS na determinação do IRPJ e da CSLL apurados na sistemática do lucro presumido. Isso porque, em breve resumo, as pessoas jurídicas que optam por tal sistemática de apuração (i) não estão obrigadas a manter escrituração comercial completa; e (ii) renunciam a determinados direitos, tal como *“a possibilidade de deixar de oferecer à tributação as subvenções para investimento”*.

Por sua vez, a principal razão de decidir do Acórdão n.º 9303.012.524, paradigma ora confrontado, é o conceito de receita para fins de tributação pela Contribuição ao PIS e pela Cofins, na sistemática não-cumulativa. Ocorre que, as razões de decidir adotadas no paradigma não são suficientes para a reforma do recorrido, donde se extrai a ausência de similitude fática entre os casos.

Isso porque, embora o IRPJ e a CSLL, na sistemática do lucro presumido, também incidam sobre receita, nos termos do art. 25, II, da Lei n.º 9.430/1996², com a redação vigente à época, o acórdão paradigma não enfrenta – e nem poderia fazê-lo, já que versa sobre Contribuição ao PIS e Cofins – o fato de a exclusão do crédito presumido ser uma prerrogativa reservada àqueles que apuram o IRPJ e a CSLL pela sistemática do lucro real, bem como de a opção pelo lucro presumido implicar em renúncia a diversos direitos, dentre eles, o *“de deixar de oferecer à tributação as subvenções para investimento”*.

Diante disso, em razão da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o Acórdão n.º 9303.012.524, paradigma, não conheço do recurso especial.

² “Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 31 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - 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 pela inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período”.

II – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por NÃO CONHECER do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic