



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.902904/2014-40
ACÓRDÃO	9101-007.217 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	7 de novembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	OLIMED MATERIAL HOSPITALARS/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA. PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece do Recurso Especial quando não restar demonstrado dissídio jurisprudencial. Não há que se falar em divergência, quando o acórdão recorrido não guarda similitude fático-jurídica com o(s) paradigma(s).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Especial interposto por OLIMED MATERIAL HOSPITALAR S/A às fls. 194/213, em face do Acórdão nº 1002-003.050, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

PER/DCOMP. IRPJ/CSLL APURADOS PELO LUCRO PRESUMIDO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. NÃO CARACTERIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Aos optantes pelo lucro presumido, não caracteriza crédito de pagamento indevido ou maior que o devido o recolhimento a título de crédito presumido do ICMS decorrente de subvenções para investimento, por inexistência de previsão legal que autorize a exclusão deste tipo de receita da base de cálculo do IRPJ/CSLL.

2.Em breve resumo, cuidam os autos de PER/DComPs em que o interessado pretende compensar débitos tributários próprios com suposto crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de IRPJ e de CSLL, em decorrência de benefícios tributários concedidos pelo Estado de Santa Catarina através dos programas: a) ICMS – Pró-Emprego, Tratamento Tributário Diferenciado que visa incrementar ou facilitar as importações, concedido pela Resolução nº 076/2008, de 28 de maio de 2008, e b) Tratamento Tributário Diferenciado nº 125000001635271, com início em 01/2013, Termo de Concessão nº 155000004300509.

3.O DD. não reconheceu o direito creditório postulado, sob a justificativa de que *“não gozam de certeza e liquidez, nos termos do art. 170 do CTN, e devem ser todos INDEFERIDOS, tal como as compensações atreladas a estes créditos que devem ser NÃO HOMOLOGADAS”* (fls. 21/27).

4.A Manifestação de Inconformidade, aviada às fls. 33/48, foi julgada improcedente pela DRJ, nos termos da decisão de fls. 79/105, que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS. NATUREZA DE RECEITA.

As subvenções para custeio são classificadas como “outros resultados operacionais”, e têm natureza de receita, já que esta abrange não somente a venda de bens e serviços, mas também demais ganhos, independentemente de denominação, devendo ser computadas na apuração do lucro.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REGISTRO EM RESERVA DE LUCROS. CONDIÇÃO PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO.

As subvenções para investimento e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE PAGAMENTO INDEVIDO DE CSLL. RECÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. EXCLUSÃO POR SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Mantém-se o despacho decisório, de crédito de pagamento indevido de CSLL, quando o contribuinte refaz a apuração da contribuição, reduzindo-a por motivo de exclusão de

valores a título de “Subvenção para Investimento”, mas não logra comprovar o direito ao benefício, cujo ônus lhe compete.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

5.O sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 142/153, tendo-lhe sido negado provimento, por voto de qualidade.

6.Inconformado, o contribuinte manejou o Recurso Especial em apelo, suscitando divergência jurisprudencial em relação aos Acórdãos **9303-014.430** e **3401-012-309**. O apelo foi admitido pelo despacho de fls. 237/241 em relação à matéria **“exclusão dos créditos presumidos de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem necessidade de cumprimento do disposto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014”**, apenas em face do paradigma **9303-014.430**.

7.A PGFN apresentou contrarrazões às fls. 243/267, abordando exclusivamente o mérito recursal.

8.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

CONHECIMENTO

9.O Recurso Especial é tempestivo, conforme já atestado pelo despacho de admissibilidade, tendo sido admitido em relação à matéria **“exclusão dos créditos presumidos de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem necessidade de cumprimento do disposto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014”**.

10.Rememore-se que, por conta de sua atividade econômica, a Recorrente possui benefícios tributários concedidos pelo Estado de Santa Catarina relacionados a subvenções de investimentos. Tendo constatado que o referido crédito presumido, por se caracterizar como uma subvenção de investimento, deveria ser excluído da apuração no lucro operacional, não sendo passível, portanto, de tributação pelo IRPJ e CSLL, tomou as medidas necessárias para contabilizar os benefícios recebidos do convênio em uma conta redutora de custos, e apurou os valores recolhidos a maior, efetuando a compensação através da PER/DCOMPS com débitos próprios, vincendos.

11.Segundo a Recorrente, o Acórdão recorrido compreendeu não ser possível a exclusão ou dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos referidos benefícios fiscais auferidos pelos optantes pelo lucro presumido, especificamente o crédito presumido de ICMS, mantendo o entendimento de que esse valor integra a base de cálculo dos tributos mencionados.

12.Nesse ponto, o Recurso Especial sustenta que os Acórdãos nº 9303-014.430 e 3401-012-309 adotaram entendimento diverso, no sentido de que os créditos presumidos concedidos pelos estados, sob a forma de subvenção para investimento, não podem ser considerados como receita ou faturamento, e, portanto, não integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

13.O despacho de admissibilidade entendeu que a divergência estaria configurada apenas em relação ao paradigma 9303-014.430, nos seguintes termos:

(...)

11. Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

12. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *“o contribuinte só faria jus à dedução do benefício fiscal se tivesse declarado seus lucros com base na sistemática do lucro real e registrado os créditos concedidos pelo Estado de Santa Catarina como reserva de lucro”*, o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 9303-014.430) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *“o fundamento adotado majoritariamente no colegiado, à luz do caso em análise, do registro em conta de resultado, e das imputações fiscais constantes dos autos, não tem relação com o endosso ao acórdão recorrido, ou com o debate sobre a classificação das subvenções como custeio ou investimento, calcando-se exclusivamente na Lei Complementar 160/2017 e no entendimento firmado de forma vinculante pelo STJ no Tema Repetitivo 1182, que ressalva a aplicação do decidido no ERESP 1.517.492/PR”*.

13. E, como bem ressaltado pela Recorrente (e-fls. 197):

Por esta razão, independentemente se a recorrente seja optante do lucro presumido ou do lucro real, tem-se que a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no EREsp nº 1.517.492/PR **afastou** a tributação do IRPJ e da CSLL sobre créditos presumidos de ICMS (no caso em tela, o Programa Pró Emprego concedido pelo Estado de Santa Catarina) e **afastou** a necessidade de atendimento ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, no mesmo panorama do que foi seguido pelo acórdão paradigma aqui citado.

14. Já no referente ao **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 3401-012-309), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de incidências diversas, regidas por legislações específicas, cada uma delas com suas características e nuances.**

(...)

14.Pois bem, em síntese, o **voto vencedor** da decisão recorrida assenta-se nos seguintes fundamentos:

1 Regime de Tributação: Lucro Presumido

- O contribuinte está sujeito ao regime de **lucro presumido**, o que tem implicações diretas na forma de apuração do **IRPJ** e da **CSLL**. Nesse regime, a legislação prevê que todas as receitas auferidas pela empresa, incluindo as subvenções fiscais, devem ser incluídas na base de cálculo dos tributos.

- No caso do **lucro presumido**, não há previsão legal que permita a exclusão dos créditos presumidos de ICMS, **que devem ser classificados como receita** e integrar a **receita bruta total** do contribuinte.

2 Exclusão dos Créditos Presumidos de ICMS no Regime de Lucro Real

Para que o contribuinte pudesse excluir os créditos presumidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, seria necessário que a empresa estivesse sujeita ao regime de **lucro real**.

- Nesse regime, a legislação permite a exclusão de **subvenções para investimento** desde que sejam **registradas em reserva de lucros**, conforme previsto no artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, complementado pela **Lei Complementar nº 160, de 2017**. No entanto, ressalta-se que a recorrente **não demonstrou** que os créditos presumidos de ICMS foram devidamente registrados como reserva de lucros.

3 Conclusão

- O contribuinte só faria jus à dedução do benefício fiscal se tivesse declarado seus lucros com base na sistemática do **lucro real** e registrado os créditos concedidos pelo Estado de Santa Catarina como reserva de lucro, o que efetivamente não restou comprovado nos autos, uma vez que optou pelo lucro presumido na apuração do resultado do período-base examinado.

15. Por sua vez, a decisão paradigmática (9303-014.430) examinou os Recursos Especiais da Procuradoria e do Contribuinte em face do Acórdão 1401-001.838, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

- Por maioria de votos, deu provimento à subvenção para investimentos para efeito de tributação IRPJ, CSLL;
- Por maioria de votos, negou provimento à subvenção para investimentos para efeito de tributação do PIS e da COFINS;
- Por unanimidade de votos, negou provimento em relação à isenção do IRPJ sobre o lucro da exploração.

16. Naqueles autos, a Fazenda Nacional veio a suscitar divergência em relação à natureza da subvenção – se custeio ou investimento para fins de tributação para o IR e CSLL -, com base nos seguintes pontos:

- A destinação dos recursos recebidos é importante na determinação da subvenção, que se caracteriza pela aplicação dos recursos correspondentes na implantação ou expansão de empreendimento econômico;
- Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública (no caso, o não desembolso), quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções

para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

17. Já o contribuinte desistiu e renunciou à contestação da matéria relativa à isenção do IRPJ sobre lucro da exploração e suscitou divergência quanto à manutenção da exigência de PIS e COFINS sobre as subvenções obtidas pelo poder público, com base nas seguintes razões:

- Demonstrou o pleno enquadramento das subvenções recebidas do Estado do Pará nos ditames do §2º, art. 38, do Decreto-Lei nº 1.598 e art. 443 do RIR/99, pois, comprovada a pré-intenção do Estado em transferir capital para a iniciativa privada visando o interesse público, e respeitado esse interesse com o direcionamento pré-acordado dos recursos recebidos, de modo que restou reconhecido no acórdão recorrido que se tratava de subvenção para investimento.
- Tais valores foram registrados como reserva de capital até a sua efetiva utilização, de modo a não afetar o resultado da empresa.

18. O voto condutor do paradigma, lançado pelo Redator *Ad Hoc*, Conselheiro Rosaldo Trevisan, reproduzindo o voto de lavra da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, igualmente abordou questões relevantes sobre a tributação de **créditos presumidos de ICMS**, concedidos pelo Estado do Pará através dos Decretos 507, de 2003, 1.594, de 2005 e 2.667, de 2006, e a natureza das subvenções fiscais para fins de determinação da base de cálculo do **IRPJ** e da **CSLL**, bem como do **PIS e da COFINS**, erigindo suas conclusões a partir dos seguintes fundamentos:

Desprovemento do REsp da PGFN:

- Discutiu-se a natureza jurídica dos créditos presumidos de ICMS, tendo sido comprovado que os investimentos realizados no imobilizado do sujeito passivo superaram os incentivos recebidos do Estado concesso – demonstrando inequivocamente o comprometimento do projeto em análise. Ademais, consoante observado do “Demonstrativo das Mutações no Patrimônio Líquido”, os valores das subvenções foram devidamente registrados em Reserva de Capital, não afetando o resultado da empresa.
- A questão restou superada com a edição da LC 160, de 2017, posterior ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, diante da alteração promovida no art. 30 da Lei 12.973, de 2014, que atribuiu a qualificação de subvenção para investimento a todos os incentivos e benefícios fiscais atinentes ao ICMS concedidos pelos Estados, não se aplicando os requisitos antigos arrolados no PN CST 112, de 2017.

- Por consequência da LC 160, foi publicada a IN 1.881, de 2019, que acrescentou o § 8º ao art. 198 da IN RFB 1700, de 2017: “§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (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 e nos §§ 1º a 4º deste artigo.**”
- Não há mais que se exigir a sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos. E, nesse caso, restou comprovado, considerando o investimento que o sujeito passivo fez em seu imobilizado e o valor das subvenções concedidas, que o contribuinte expandiu seus empreendimentos.
- Vale destacar o caráter retroativo da novidade, consoante o estabelecido no art. 10 da LC nº 160, de 2017, de modo que a nova realidade normativa alcança também os incentivos e benefícios fiscais instituídos por legislação estadual até a data de início da produção de efeitos da LC nº 160, de 2017, ainda que concedidos em desacordo com o rito estabelecido pela LC nº 24, de 1975.

Provimento do REsp do sujeito passivo:

- Em respeito ao direcionamento de alguns conselheiros da Turma, salientou-se que **houve à época registro contábil em reserva de capital.**
- Recorda-se que o acórdão recorrido na parte vencida trouxe aresto de relatoria da ex-conselheira Maria Tereza Martinez Lopes - Acórdão 9303-002.618 - que atestou que tal subvenção não teria, portanto, natureza de receita.
- Com o advento da Lei 11.941, de 2009, que impôs o registro da subvenção como reserva de incentivo (e receita), restou clarificado que para fins de PIS e COFINS tais “receitas” deveriam ser excluídas da base das contribuições (art. 21).
- Os arts. 54 e 55 da Lei 12.973, de 2014 – que alteraram dispositivos da Lei 10.637, de 2002, e da Lei 10.833, de 2003 – clarificaram ainda mais a possibilidade de se excluir da base de cálculo dessas contribuições.

19.Com base nessas considerações, o colegiado, por decisão unânime, negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e deu provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo, destacando que, tendo em conta os debates por ocasião do julgamento do referido processo, a maioria do conselheiros concordou apenas com as conclusões da outrora

relatora, restando consignado em ata, como determinava o art. 63, § 8º do RICARF então vigente, que **o fundamento adotado majoritariamente no colegiado, à luz do caso em análise, do registro em conta de resultado, e das imputações fiscais constantes dos autos, não tem relação com o endosso ao acórdão recorrido, ou com o debate sobre a classificação das subvenções como custeio ou investimento, calcando-se exclusivamente na Lei Complementar 160, de 2017, e no entendimento firmado de forma vinculante pelo STJ no Tema Repetitivo 1182, que ressalva a aplicação do decidido nos ERESP 1.517.492/PR.**

20. Desse modo, verifica-se que a situação examinada pelo paradigma envolveu valores de subvenções que foram registrados em conta de Reserva de Capital (conforme “Demonstrativo das Mutações no Patrimônio Líquido”), de contribuinte submetido à apuração pelo regime do **lucro real**. Aliás, é o que se depreende da ementa da decisão lá recorrida, reproduzida no respectivo relatório, *in verbis*:

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. EXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO E SINCRONISMO. CARACTERIZAÇÃO.

*Os valores correspondentes ao benefício fiscal de redução de ICMS, decorrentes da obtenção de créditos presumidos, que possuam vinculação, ainda que indireta, com a aplicação dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, caracterizam como subvenção para investimento, **podendo ser excluída na determinação do lucro real**.*

(original sem grifo)

21. Já o Acórdão recorrido avaliou conjectura distinta, em que o contribuinte estava sujeito à apuração pelo **lucro presumido**, circunstância essencial para as conclusões do colegiado. Confira-se o seguinte trecho do voto vencedor:

(...)

Da leitura dos apontamentos supra, depreende-se que o ponto central da questão debatida nos autos é definir a natureza jurídica dos créditos presumidos do ICMS auferidos por contribuinte optante pelo lucro presumido para efeito de incidência tributária.

Tendo isso em mente, é preciso trazer à baila o artigo 516 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR 99 (vigente à época dos fatos), que estabelece critérios para opção pelo lucro presumido:

Art. 516. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).

(...)

Como se observa, a opção pelo lucro presumido será determinada pela receita bruta total auferida no ano-calendário anterior ao da opção, conceito legalmente estabelecido pelo artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e suas alterações posteriores:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria II - o preço da prestação de serviços em geral III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas II - descontos concedidos incondicionalmente III - tributos sobre ela incidentes; e IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

§ 2º (...)

(...)

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

(...)

Vê-se claramente que a norma examinada não prevê a possibilidade de dedução ou exclusão de créditos presumidos de ICMS da receita bruta total da contribuinte.

O artigo 526 do mesmo diploma legal (RIR/1999) vai mais longe, ao proibir taxativamente a dedução de imposto decorrente de incentivos fiscais. Confira-se:

Art. 526. Para efeito de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido no período de apuração, o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo, vedada qualquer dedução a título de incentivo fiscal.

Os textos legais analisados não deixam dúvida da impossibilidade de exclusão ou dedução de qualquer benefício auferido pelo optante do lucro presumido a título de incentivos fiscais. Disso decorre que tais créditos recebidos a este título devem ser classificados como receitas, passando a integrar a receita bruta total da contribuinte no momento da apuração da base de cálculo do lucro presumido.

E nem poderia ser diferente. O regime de lucro presumido tem natureza de benefício fiscal porquanto é optativo, simplificado, irretratável no ano-calendário e menos oneroso, por dispensar escrituração integral, e, por isso, os dispositivos que o regulam devem ser interpretados literalmente, por força do artigo 111 do Código Tributário Nacional:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

(...)

22. Salta a toda evidência que, por cuidarem de contextos absolutamente dessemelhantes, que implicaram em análises sob enfoques igualmente dissonantes, as decisões recorrida e paradigmática não se prestam para cotejo jurisprudencial, desautorizando o trânsito do Recurso Especial.

CONCLUSÃO

23. Ante todo o exposto, não conheço do Recurso Especial do sujeito passivo.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

ACÓRDÃO 9101-007.217 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 13971.902904/2014-40