



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	19515.001557/2008-51
ACÓRDÃO	9101-007.474 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	AGRO PECUARIA RIO PARAISO LTDA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

LUCRO PRESUMIDO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

As subvenções para investimento, dentre as quais se classificam o crédito presumido do ICMS, integram as demais receitas acrescidas ao lucro presumido e não há permissão legal para sua exclusão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca que votaram por negar provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-006.475, na sessão de 17 de agosto de 2023, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, quanto ao mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao Recurso Voluntário, tendo acompanhado pelas conclusões, em relação ao IRPJ e à CSL, o Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso. Vencidos o Relator, Lizandro Rodrigues de Sousa, e os conselheiros Iágaro Jung Martins, Fernando Beltcher da Silva e Rafael Taranto Malheiros, que davam parcial provimento ao recurso, apenas para cancelar a exigência de Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins sobre créditos de ICMS provenientes do PROALGO. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE RECEITA TRIBUTÁVEL.

Para que determinada materialidade se enquadre no conceito de receita tributável, é preciso que se verifique, cumulativamente, o preenchimento dos seguintes requisitos: (i) ingresso de recursos financeiros; (ii) que os recursos financeiros consistam em elemento novo e positivo em relação ao patrimônio da entidade; (iii) incorporação definitiva dos recursos financeiros ao patrimônio; e (iv) que os recursos financeiros tenham por objetivo remunerar a entidade pela realização de uma atividade. O benefício fiscal de ICMS, que não importa em transferência efetiva de recursos do ente público para o particular, não se subsume ao conceito de receita tributável.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2003

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Tendo vista que o lançamento de CSLL decorreu dos mesmos fatos e das mesmas provas, as conclusões com relação ao IRPJ são igualmente aplicáveis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2003

RECEITA. STF.

Considerando o decidido pelo STF, no RE 585235, as Contribuições PIS/Cofins que incidiriam sobre o faturamento, ou receita em sentido amplo, apesar da contabilização perpetrada pela Recorrente, devem ser exonerada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003

PIS. LANÇAMENTO REFLEXO.

Tendo vista que o lançamento de PIS decorreu dos mesmos fatos e das mesmas provas, as conclusões com relação à COFINS são igualmente aplicáveis.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no ano-calendário 2003, a partir da constatação de *omissões de rendimentos registrados nas rubricas contábeis de juros ativos, variação monetária, rendimentos de aplicações financeiras, rendimentos de poupança e benefício fiscal*. A autoridade julgadora de 1ª instância cancelou parcialmente a exigência, reconhecendo a decadência dos fatos geradores ocorridos até abril/2003, bem como admitindo a dedução de retenções na fonte confirmadas nos controles da Receita Federal, sendo que esta exoneração não se sujeitou a reexame necessário (e-fls. 509/516). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário para cancelar as exigências em litígio, correspondentes às incidências de IRPJ e CSLL, bem como de Contribuição ao PIS e Cofins, sobre *a receita decorrente do benefício fiscal de ICMS objeto do PROALGO, instituído pela Lei nº 13.506/99, do Estado de Goiás* (e-fls. 584/601).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 06/09/2023 (e-fl. 602) e em 22/09/2023 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 603/615 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 631/635, do qual se extrai:

Portanto, suscita-se divergência quanto a ***“se a subvenção para investimento decorrente de crédito presumido de ICMS, no âmbito de empresas tributadas pelo lucro presumido, se enquadra no conceito de receita, permitindo a tributação pelo IRPJ e CSLL”***.

Indicado como paradigma o acórdão no **1302-006.027** (processo 13971.903324/2014-70 – sessão de 06/12/2021). O paradigma cumpre os requisitos formais previstos no Regimento Interno do CARF, visto que prolatado por colegiado distinto do recorrido, não reformado até a data de interposição do

recurso em exame e não contrário a Súmula do CARF ou decisão definitiva vinculante.

Confrontadas as decisões, confirma-se o dissídio.

No **julgamento recorrido**, o Relator (vencido) se alinhava ao paradigma no 1302-006.027, citando precedente de mesma redação. Contudo, o empate do julgamento resolveu-se pela aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, então vigente, prevalecendo o entendimento expresso no **voto vencedor**, qual seja, de que o benefício fiscal em discussão (crédito presumido de ICMS) *“não se subsume ao conceito de receita tributável”* porque *“não importa em transferência efetiva de recursos do ente público para o particular (...) ausente o requisito do ingresso de recursos financeiros”*.

O **paradigma no 1302-006.027** desenvolve raciocínio divergente, essencialmente firmando: que *“o crédito presumido do ICMS é qualificado como subvenção para investimento, e não como subvenção para custeio”*; e que *“uma vez que a recorrente apurou lucro presumido no ano de 2009, e não lucro real, deve oferecer 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”*.

Demonstrada a divergência interpretativa entre Turmas, cabe reexame da matéria pela via especial. *(destaques do original)*

A PGFN aponta a existência de dissídio jurisprudencial nos seguintes termos:

4. Neste contexto, o v. acórdão proferido pela Colenda 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF assentou o entendimento de que o benefício fiscal de crédito presumido de ICMS não se enquadra no conceito de receita tributável de IRPJ, como se vê pelo trecho abaixo, *verbis*:

5. Ao assim decidir, o trecho acima DIVERGIU FRONTALMENTE de paradigma oriundo da Colenda 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que assentou que a subvenção para investimento decorrente de crédito presumido de ICMS, no âmbito de empresas tributadas pelo lucro presumido, se enquadra no conceito de receita, permitindo a tributação pelo IRPJ e CSLL, *litteris*:

6. Ora, a divergência jurisprudencial no tocante aos Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, II; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 215 é patente.

7. Isto porque, os trechos transcritos do v. acórdão ora recorrido e do paradigma divergem no tocante a saber se a subvenção para investimento decorrente de crédito presumido de ICMS, no âmbito de empresas tributadas pelo lucro presumido, se enquadra no conceito de receita, permitindo a tributação pelo IRPJ e CSLL.

8. Como visto, o trecho do v. acórdão ora recorrido transcrito entende que não se enquadra no conceito de receita. Diferentemente, o trecho divergente do paradigma assenta o entendimento de que se enquadra no conceito de receita tributável de IRPJ e CSLL.

No mérito, defende a reforma do acórdão recorrido reproduzindo os argumentos deduzidos na decisão de 1ª instância:

10. Quanto ao benefício fiscal do PROAGRO, equivoca-se o sujeito passivo:

- a) primeiro, porque lei estadual não pode alterar as bases imponíveis do imposto de renda e da CSLL, do PIS e da COFINS, de alçada federal;
- b) segundo, em regime de lucro presumido, não há que se reportar a custos/despesas: o resultado contábil/fiscal é presumido sobre a receita bruta;
- c) terceiro, na apuração da base de cálculo do lucro presumido, impõe-se a prescrição do artigo 25, da lei nº 9.430/96:

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 nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

11. No contexto, importa salientar o conceito de receita bruta, consoante dispõe o artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/77:

Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados. (grifos não do original)

12. Se, como o reconhece o próprio contribuinte, os descontos obtidos e as bonificações recebidas integram a receita bruta, porque intrinsecamente ligadas às suas operações comerciais, fls. 107, igualmente o crédito presumido do ICMS, diretamente ligado às operações de saídas de mercadorias, mediante vendas a terceiros.

13. Se o ICMS integra o custo das mercadorias vendidas, evidentemente, valores redutores de tal custo – tais como os descontos e bonificações nas aquisições de mercadorias, compõem o conceito de receita bruta dado que intrinsecamente integrantes e diretamente decorrentes do produto da venda de bens nas operações de conta própria.

14. A materialidade da questão foi inclusive efetivada nos assentamentos contábeis da empresa, mediante apropriações, como receitas, dos créditos presumidos decorrentes das vendas e sua utilização na determinação do valor do ICMS efetivo a pagar.

15. Quanto ao artigo 43 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a **aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica**: (grifos não do original).

16. Sem dúvidas, através do mecanismo do PROAGRO estadual, o contribuinte, ao efetuar uma venda de mercadoria, mediante o mecanismo de crédito presumido, adquiria uma disponibilidade contra o poder público, gerado exatamente pela receita de venda, utilizável quando do pagamento do tributo respectivo. *(destaques do original)*

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido para reformar o acórdão recorrido e *restaurar a tributação no tocante ao IRPJ e a CSLL*.

Cientificada mediante correspondência postada em 20/03/2024 (e-fl. 638), a Contribuinte não apresentou contrarrazões.

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A PGFN contesta, tão só, a exoneração das exigências a título de IRPJ e CSLL. Restam definitivamente afastadas, portanto, as incidências de Contribuição ao PIS e de COFINS constituídas sobre os valores a título de subvenções para investimento, cujo cancelamento, inclusive, foi unânime no acórdão recorrido.

No voto vencedor do acórdão recorrido, a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic discorda da incidência pautada no art. 25, inciso II da Lei nº 9.430/96 por entender que o benefício fiscal de ICMS não se enquadra em nenhuma das hipóteses lá referidas. Especificamente com respeito às hipóteses de “demais receitas” ou “resultados positivos decorrentes de outras receitas”, afasta-as porque o *benefício fiscal ora em discussão não importa em transferência efetiva de recursos do Estado de Goiás para o Recorrente, mas, apenas, na outorga de um crédito equivalente à aplicação do percentual de 75% sobre o valor do ICMS devido na operação de venda de algodão*. Estaria ausente, assim, o requisito do ingresso de recursos financeiros. Adiciona, ainda, em resposta ao apontamento no voto vencido da vedação expressa no art. 10 da Lei nº 9.532/97, que não se trata, aqui, de *dedução de incentivo fiscal do imposto apurado com base no lucro presumido*, mas sim de *não inclusão de benefícios fiscais de ICMS na receita tributável*.

O paradigma nº 1302-006.027 reproduz o que decidido, em sede de recursos repetitivos, no Acórdão nº 1302-006.020. Seu voto condutor aponta falhas na instrução dos autos,

ressalta que o crédito presumido de ICMS teria sido classificado pelo sujeito passivo como “redução de custo/despesa”, mas supera estas peculiaridades por compreender possível a solução da questão sob a ótica, apenas, da inexistência de autorização para exclusão, do lucro presumido, de receitas de subvenção para investimento. Anota, inclusive, que a observância do requisito de registro de seu valor em Reserva de Incentivos Fiscais somente é possível por quem mantenha escrituração comercial completa, exigível apenas de quem se sujeita à tributação na sistemática do lucro real.

O seguinte trecho do voto condutor do paradigma bem evidencia a divergência jurisprudencial suscitada:

No caso dos presentes autos, como já adiantado, a recorrente apurou o IRPJ com base no lucro presumido, e não com base no lucro real, daí porque deve oferecer à tributação do imposto a subvenção para investimento recebido do Estado de Santa Catarina a título de crédito presumido do ICMS.

Ademais, **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.**

Seja como for, como dito antes, uma vez que a recorrente apurou **lucro presumido** no ano de 2009, e não lucro real, deve oferecer 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. *(destaques do original)*

O voto condutor do paradigma prossegue ponderando *que a classificação contábil das subvenções para investimento (subvenções governamentais) como "receita", e não como "redução de custo/despesa", encontra-se estabelecida no Pronunciamento CPC nº 07 (R1), de 2010 (e também na sua versão original, de 2008, já vigente à época dos fatos)*, mas não se vê nesta abordagem que o fato de o sujeito passivo ter escriturado os valores como “redução de custo/despesa” tenha sido determinante para a decisão lá adotada. Mais à frente, resta claro que o fundamento suficiente para a tributação da subvenção para investimento é a opção do sujeito passivo pelo lucro presumido:

Ocorre 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). *(destaques do original)*

Registre-se, por oportuno, que este paradigma foi confrontado por recurso especial ao qual se negou conhecimento no Acórdão nº 9101-006.819, porque não caracterizado o dissídio jurisprudencial em face da dessemelhança fática com o paradigma lá apresentado, que tratara apenas da não incidência de Contribuição ao PIS e Cofins sobre subvenção para investimento.

Esclareça-se, também, que o voto vencido do acórdão recorrido expressamente invoca o Acórdão nº 1302-006.026, cujos fundamentos são idênticos aos replicados no paradigma nº 1302-006.027, e o voto vencedor do acórdão recorrido confronta especificamente a premissa básica deste julgado, calcada na compreensão de que as subvenções para investimento integram o conjunto de “demais receitas”, referidas no art. 25, inciso II da Lei nº 9.430/96.

Ao invocar os fundamentos replicados no paradigma nº 1302-006.027, o voto vencido do acórdão recorrido o faz sob a premissa fática de que o valor tributado corresponderia a subvenção para investimento. Veja-se:

Adiante-se que mesmo que se avaliarmos aplicar ao caso o disposto na lei isentiva federal sobre subvenções de investimento (art. 30 da Lei nº 12.973/2014 c/c do art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77), e considerarmos como subvenções os valores concedidos pelo poder tributante estadual, maior sorte não teria a omissão de receitas aqui litigada, pois o dispositivo legal citado direciona-se exclusivamente a optantes pelo lucro real, e não pelo lucro presumido, além de impor as condições previstas em seu art. 30, que no caso não foram cumpridas. Neste sentido o Acórdão n. 1302-006.026 (1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária), 6 de dezembro de 2021:

[...]

De outro lado, o voto vencedor não fixa interpretação calcada na classificação da subvenção como se de investimento fosse. Bastou para a decisão o fato de não haver *ingresso de recursos financeiros* em face do benefício fiscal concedido, vez que apenas houve *outorga de um crédito equivalente à aplicação do percentual de 75% sobre o valor do ICMS devido na operação de algodão*, ou seja, concessão de crédito presumido deduzido na apuração do ICMS devido na venda de mercadorias pela Contribuinte.

Assim, é possível afirmar que o Colegiado que editou o paradigma reformaria o entendimento prevalente no recorrido se estivesse frente a uma subvenção para investimento, razão pela qual esta é uma premissa fática que deve ser estabilizada em sede de conhecimento para conhecimento do recurso especial. Descabe, portanto, avaliar se o benefício fiscal em questão constituiria subvenção para custeio e, se sob esta natureza, deveria integrar o lucro presumido. A divergência jurisprudencial demonstrada é: sendo o benefício fiscal em questão subvenção para investimento, ele deveria ser adicionado ao lucro presumido, por força do art. 25, inciso II da Lei nº 9.430/96?

Ainda, ao assim constituir a divergência jurisprudencial, a PGFN deixa de pretender a prevalência do primeiro fundamento do voto vencido do acórdão recorrido, que afirma as subvenções integrantes das receitas da atividade do sujeito passivo, tratadas no art. 25, inciso I da Lei nº 9.430/96. Mesmo erigindo os argumentos de mérito do recurso especial impropriamente a partir da transcrição da decisão de 1ª instância, esta dirigida no sentido daquele primeiro fundamento do voto vencido do acórdão recorrido, a PGFN constituiu divergência jurisprudencial claramente a partir do segundo fundamento do voto vencido do acórdão recorrido, calcado, justamente, na decisão replicada no paradigma indicado.

Por fim, vale consignar que a acusação fiscal não classificou o benefício fiscal como subvenção para custeio ou investimento. Apenas consignou que:

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e durante os trabalhos realizados no cumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 0819000 2008 02051 4, ao verificar a regularidade dos valores indicados nas Fichas 14A - APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE O LUCRO PRESUMIDO, 22A - CALCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP e 26A - CÁLCULO DA COFINS - REGIME CUMULATIVO, que integram a DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA 2004, pertinente ao Ano-Calendário de 2.003, constatei que a mesma deixou de inserir os dados correspondentes aos rendimentos operacionais registrados nas rubricas contábeis JUROS ATIVOS, VARIAÇÃO MONETÁRIA, DESCONTOS OBTIDOS, RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS, BONIFICAÇÕES, RENDIMENTO DA POUPANÇA e BENEFÍCIO FISCAL, dos meses de Janeiro a Dezembro de 2.003, no montante de R\$ 470.351,08, indicados nos quadros demonstrativos que fazem parte integrante do TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO no 01, lavrado em 08 de Abril de 2.008, os quais foram obtidos nos registros contábeis da fiscalizada.

Em resposta à intimação, a autuada, através do expediente datado de 18 de Abril de 2008, informou: 1) - Os lançamentos efetuados na conta BENEFÍCIO FISCAL, referem-se aos créditos do ICMS provenientes do PROALGO, instituído pela Lei nº 13.506/99 e alterações posteriores, editadas pelo Governo do Estado de Goiás; 2) - Os rendimentos derivados de Aplicações Financeiras, foram objeto de retenções na fonte, por ocasião de seus resgates.

No entanto, as receitas decorrentes de incentivos fiscais somente podem ser escoimadas da tributação nas hipóteses fixadas em lei, e, a compensação do Imposto de Renda Retido na Fonte não poderá implementada, em decorrência da autuada não ter preenchida a Ficha 53 - Demonstrativo do Imposto de Renda Retido na Fonte, na DIPJ/2004 apresentada.

[...]

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 521 do RIR/99.

Esta forma de lançamento já foi rechaçada nesta instância especial, em face de divergência acerca da caracterização de determinado incentivo como subvenção para custeio ou investimento. Apesar de apresentado paradigma que confrontava a conclusão do recorrido em favor da caracterização do benefício como subvenção para custeio, a ex-Conselheira Lívia De Carli Germano concordou com a decisão do recorrido, superando este debate, porque a acusação fiscal não especificara esta classificação ao adicionar o valor ao lucro presumido do período. Neste sentido é o voto condutor do Acórdão nº 9101-005.428:

O mérito do presente recurso consiste em definir os contornos da tributação dos valores registrados pelo sujeito passivo como contrapartida à fruição do incentivo fiscal concedido pelo Estado de Pernambuco.

O voto vencedor do acórdão recorrido considerou que os valores registrados como contrapartida à fruição do incentivo fiscal concedido pelo Estado de Pernambuco não seriam tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL, eis que se caracterizariam como “subvenções para investimento”.

Concordo com a conclusão a que chegou o acórdão recorrido (isto é, com o dispositivo da decisão, que deu provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo nesta parte da autuação), mas por outras razões.

Isso porque, analisando a autuação fiscal, verifico que há deficiência na própria acusação, como bem apontou o i. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado em sua declaração de voto, que reproduzo (grifamos):

(...)

Sem se aprofundar sobre a natureza das subvenções recebidas, informou que "serão adicionadas, ainda, à base de cálculo do lucro presumido, as receitas provenientes de incentivos fiscais (PRODEPE e PRODEAUTO), registradas no grupo de conta 4.1.5.01 Receitas Incentivos Fiscais, conforme abaixo demonstradas: [...]".

(...)

Ora, a autoridade fiscal lançadora não investigou a natureza do incentivo antes de efetuar o lançamento. Simplesmente adicionou a receita contabilizada na base tributável do lucro presumido.

A autoridade julgadora de primeiro grau, por sua vez, embora reconheça que a renovação do incentivo seria um indício de que o incentivo teria sido devidamente aplicado no ativo imobilizado, afasta tal indício com base nas demonstrações financeiras apresentadas pela interessada.

Tal decisão amplia o escopo do lançamento que se limitou a indicar tais receitas como tributáveis.

Me parece que a análise, neste caso, deveria ficar restrita aos termos da lei do incentivo. O aprofundamento da natureza do incentivo e o cumprimento dos seus requisitos teria cabido à autoridade lançadora.

Se esta não o fez, cabe ao julgador aferir, a partir da lei que instituiu o incentivo a sua natureza. O acórdão recorrido reconhece que as leis, notadamente a que instituiu o PRODEPE, revelariam, em princípio, a intenção do subvencionador da aplicação dos recursos em investimentos, mas que este não teria sido comprovado pela impugnante.

Assim, não tendo a acusação fiscal se aprofundado para verificar a real natureza de tais incentivos, penso que não cabe ao julgador introduzir novos elementos na discussão, sob pena de violar o direito de defesa e o contraditório. Nem mesmo uma diligência, a esta altura, seria pertinente para trazer mais elementos aos autos, pois poderia caracterizar supressão de instância na apreciação das provas.

Por estas razões, votei no sentido de dar provimento ao recurso nesta parte.

Como se percebe, a acusação fiscal não se aprofundou para verificar a real natureza dos incentivos fiscais cuja tributação pretendeu questionar, atuando como se houvesse uma presunção legal de que receitas provenientes de incentivos fiscais devam ser adicionadas à base de cálculo dos tributos devidos pelo sujeito passivo, no caso, optante pelo regime do lucro presumido.

Ocorre que não existe tal presunção legal, de maneira que caberia à autoridade lançadora indicar os motivos pelos quais ela entendeu que, no caso concreto, tais valores não mereceriam ter o tratamento tributário conferido pelo sujeito passivo.

Em síntese, a autuação fiscal em comento é deficiente, não tendo a fiscalização se desincumbido do ônus de motivar o questionamento efetuado, merecendo assim ser cancelada.

Só por essa razão o lançamento em questão não se sustenta.

Observo que, ainda como observou a declaração de voto aposta ao acórdão recorrido pelo i. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, a decisão da DRJ entendeu que, em princípio, a legislação do Estado de Pernambuco revelaria a intenção do subvencionador de aplicação dos recursos em investimentos (aliás, mesma conclusão a que chegou esta CSRF em sessão de 13 de julho de 2016, por meio do acórdão 9101-002.394, cujo voto condutor, de lavra do então Conselheiro André Mendes de Moura, concluiu que o PRODEPE mostra-se, em tese, apto a caracterizar os recursos como “subvenção para investimento”).

[...]

Este é o típico exemplo de caso em que uma acusação fiscal deficiente resulta em um processo administrativo viciado, dando ensejo a decisões que, no ânimo de “salvar” a autuação, acabam por inovar na argumentação, em franco cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo.

Portanto, considerando a deficiência na autuação fiscal, é de se manter o resultado do acórdão recorrido, alterando-se apenas a fundamentação para o cancelamento da autuação, conforme exposto acima.

Em virtude do vício na autuação fiscal que se analisa, restam prejudicadas as demais análises acerca dos aspectos tributários das subvenções.

Contudo, naquele caso, a PGFN pretendia reclassificar o benefício como subvenção para custeio e, assim, afirmar sua caracterização como receita tributável, aspecto que mais proximamente demanda uma acusação fiscal neste sentido. Aqui, o acórdão recorrido afastou a caracterização do benefício fiscal como receita sem classificá-lo como subvenção de investimento ou custeio, e o paradigma corrobora a tese subsidiária do recorrido de que, ainda que sendo subvenção para investimento, o benefício fiscal deveria compor o lucro presumido. Assim, derivar a discussão para insuficiência acusatória quanto à classificação do benefício fiscal tributado seria trazer aos autos, em instância especial, temática que em momento algum foi aqui discutida.

A divergência foi constituída a partir de paradigma que tratou de subvenção para investimento, em face de argumento subsidiário do voto vencido do acórdão recorrido circunscrito à classificação do benefício fiscal como tal, e isto autoriza que o litígio seja solucionado sob esta premissa fática mais estreita.

Assim, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO para definir se o art. 25, inciso II da Lei nº 9.430/96 impõe que seja adicionado ao lucro presumido benefício fiscal caracterizado como subvenção para investimento e consistente na outorga de crédito presumido na apuração do ICMS devido pelo sujeito passivo em operação de vendas de suas mercadorias.

Recurso especial da PGFN - Mérito

A divergência jurisprudencial demonstrada supera o debate prévio acerca da eventual caracterização do benefício fiscal em questão como subvenção para custeio e o cabimento de seu computo no lucro presumido por força do art. 25, inciso I da Lei nº 9.430/96.

Se aquele fosse o contexto, a interpretação da legislação tributária percorreria a definição, constante no art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506/64, das *subvenções correntes, para custeio ou operação, como receita bruta operacional*, e a arguição de impropriedade de seu cômputo como “demais receitas” na dicção do art. 25, inciso II da Lei nº 9.430/96, mormente tendo em conta que o art. 53 da mesma Lei autoriza, em determinadas circunstâncias, que não sejam adicionados ao lucro presumido *os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas*.

No Acórdão nº 9101-006.113, esta Conselheira declarou voto acerca desta temática, apesar de a matéria ter restado prejudicada em face do provimento dado ao recurso especial do sujeito passivo em questão considerada antecedente.

Discutia-se, ali, a inclusão de crédito presumido de IPI no lucro presumido calcada na sua classificação como receita, e não como recuperação de custos, o que se assemelha à conclusão, do voto condutor do recorrido, de que o crédito presumido de ICMS aqui tratado não configuraria receita por não reunir os requisitos de: *(i) ingresso de recursos financeiros; (ii) que os recursos financeiros consistam em elemento novo e positivo em relação ao patrimônio da entidade; (iii) incorporação definitiva dos recursos financeiros ao patrimônio; e (iv) que os recursos financeiros tenham por objetivo remunerar a entidade pela realização de uma atividade.*

No citado precedente, analisando a arguição de que *crédito presumido de ICMS não é receita/lucro/renda, e não poderia, portanto, ser somado na averiguação do limite da receita bruta para fim de opção pelo lucro presumido, nem poderia ser incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL* – esta Conselheira reafirmou sua discordância com o entendimento de que créditos de natureza presumida corresponderiam a recuperações de custos. Neste sentido fora o voto declarado no Acórdão nº 9101-005.307:

Acompanhei a I. Relatora no julgamento da primeira divergência jurisprudencial suscitada pela PGFN e concernente à ***inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo da CSLL, consequentemente, do IRPJ, PIS e COFINS.***

Como bem relatado, o acórdão recorrido aplicou o art. 53 da Lei nº 9.430/96 para concluir que referida receita não integraria o cálculo do lucro presumido por representar recuperação de custos e despesas. A decisão de 1ª instância mantivera a incidência sob a premissa de que o crédito presumido de IPI *representa uma renúncia fiscal da Fazenda Pública e um acréscimo patrimonial do exportador, o que lhe dá a natureza jurídica de receita*, e citou, neste sentido Soluções de Consulta das 9ª e 10ª Regiões Fiscais.

A PGFN defende que o crédito presumido de IPI é *um instrumento criado para incentivar as exportações e não opera ressarcimento patrimonial do contribuinte, o qual não sofreu dano indenizável decorrente do pagamento de PIS e COFINS, os quais eram devidos e não deixaram de sê-lo em momento posterior, inclusive porque o crédito presumido de IPI não equivale exatamente àquilo que foi pago a título de PIS e COFINS.* Assim sendo, e considerando que *subvenções e recuperações de custo são receitas operacionais*, na forma do art. 44 da Lei nº 4.506/64, devem ser elas consideradas na base de cálculo da CSLL e do IRPJ.

O paradigma nº 101-94.343 firma que, mesmo tratando-se de receita operacional destinada a redução de custos, tal parcela não poderia ser excluída do lucro tributável, dado se prestar a anular custos antes majorados. Em uma análise mais aprofundada, referida decisão, na verdade, não caracterizaria o dissídio jurisprudencial porque tem em conta apuração na sistemática do lucro real e, assim, não se reporta ao art. 53 da

Lei nº 9.430/96 que orienta o acórdão recorrido. De toda a sorte, seu voto condutor traz referências contábeis úteis para o debate aqui estabelecido:

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Lei nº 9.363/96 objetivando incentivar a atividade de exportação, gerando condições favoráveis para aqueles que se dedicando a este campo de atuação tivessem possibilidade de, reduzindo sua carga tributária, concorrer no mercado internacional.

Deste modo, o contribuinte produtor-exportador de mercadorias nacionais passou a ter direito a um crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI, como ressarcimento das contribuições à COFINS e ao PIS incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno para utilização na fabricação de produtos destinados à exportação (Lei nº 9.363/96).

Assim, o produtor-exportador pode utilizar o valor do crédito presumido para abater do IPI devido no próprio período de apuração ou nos períodos subseqüentes ao da apuração do crédito. Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido para compensação com o IPI devido pelo produtor-exportador, nas operações de venda no mercado interno, poderá requerer o ressarcimento em moeda-corrente, compensá-lo com débitos relativos a outros tributos e contribuições federais ou transferi-lo para outros estabelecimentos da mesma empresa, observadas as normas pertinentes.

O crédito presumido do IPI definitivo é uma recuperação de custos.

Portanto, contabilmente, o valor apurado deve ser registrado a crédito de conta retificadora do custo dos produtos vendidos, tendo como contrapartida a conta de IPI a Recolher (Passivo Circulante) ou a Recuperar (Ativo Circulante) ou, ainda, Contas a Receber (Ativo Circulante), no caso de ressarcimento em dinheiro, ou conta representativa da obrigação de pagar outro tributo com o qual for compensado, se for o caso.

A classificação contábil como recuperação de custos, em conta retificadora de custo dos produtos vendidos, justifica-se em razão de que o crédito presumido do IPI trata-se de ressarcimento das contribuições para a COFINS e para o PIS, as quais oneraram o custo de aquisição dos insumos utilizados na fabricação dos produtos exportados, cujo valor está embutido no custo das vendas desses produtos.

Para melhor entendimento segue abaixo um exemplo do crédito presumido do IPI:

- a) valor total dos insumos utilizados na produção em um determinado período: R\$ 1.000.000,00;
- b) receita operacional bruta auferida no mesmo período: R\$ 1.600.000,00;
- c) receita de exportação dos produtos no mesmo período: R\$ 600.000,00.

Assim, temos:

Relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do período em questão:

$$\text{R\$ } 600.000,00 \times 100 = 37,5\% \text{ R\$ } 1.600.000,00$$

O percentual acima apurado é aplicado sobre o valor total dos insumos utilizados na produção do mesmo período, para a apuração da parcela relativa à fabricação dos produtos exportados:

$$37,5\% \times \text{R\$ } 1.000.000,00 = \text{R\$ } 375.000,00$$

Valor do crédito presumido do IPI acumulado no período:

$$5,37\% (*) \times \text{R\$ } 375.000,00 = \text{R\$ } 20.137,50$$

(*) Percentual fixado pelo art. 2º, § 1º, da Lei nº 9.363/96.

Assim, tendo a empresa apurado crédito definitivo do IPI no valor de R\$ 20.137,50, o procedimento recomendado pela boa técnica contábil é registrar esse valor a débito da conta de IPI a Recolher ou mesmo na conta IPI a Recuperar, em contrapartida a crédito da conta de "Crédito Presumido do IPI" em conta de resultado, qual seja, conta retificadora de custo dos produtos vendidos.

Como visto acima, referidos valores constituem indubitavelmente, recuperação de custos, pois os mesmos oneravam o custo das mercadorias exportadas. Assim, toda a recuperação de custos relativa a valores que majoravam o custo dos produtos vendidos, corresponde a um aumento do lucro do período, pois eliminam os efeitos anteriormente produzidos, independentemente do registro contábil ser procedido como redução de custos ou mesmo como receita operacional.

Bem se vê, nestes termos, que o fato de a recuperação dos valores de Contribuição ao PIS e COFINS se dar de forma estimada não é suficiente para retirar da receita correspondente a finalidade de anular as deduções contábeis destas contribuições. Esta abordagem evidencia, assim, a dificuldade em se dissociar este incentivo fiscal de seu fim para concebê-lo como receita operacional autônoma a ser adicionada ao lucro presumido.

Já o paradigma nº 9101-00.551, enfrentando especificamente a repercussão do art. 53 da Lei nº 9.430/96, traz a seguinte argumentação em seu voto vencedor:

As contribuições para o PIS/Pasep e Cofins são devidas pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido pela sistemática cumulativa. Em razão disso, oneram o custo de aquisição das matérias primas adquiridas para a fabricação dos produtos a serem exportados e, conseqüentemente, integram o valor de venda desses produtos.

Como a apuração do lucro de forma presumida considera ficticiamente um percentual de receita tributável e o restante como despesas ou custos, o custo de aquisição das matérias primas integra a parcela não tributável, reduzindo a parcela tributável.

O ressarcimento posterior de parte daquelas contribuições que integraram o custo, logo, diminuíram o lucro no momento anterior, ensejam a redução correspondente na apuração do resultado tributável.

Caso contrário, a apuração do lucro de forma presumida não corresponderia a uma apuração equivalente pelo lucro real, onde os efeitos produzidos com a majoração pelo pagamento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins são necessariamente eliminados quando do seu ressarcimento a título de crédito de IPI, através dos respectivos lançamentos contábeis.

Ademais, da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, que corresponde ao valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda podem ser excluídos apenas os valores previstos no art. 2º, §1º, "c", da Lei nº 7.689/88, com as alterações da Lei nº 8.034/90.

Inexistindo previsão legal que ampare a exclusão do crédito presumido de IPI daquela base e tendo em vista a previsão legal contida no art. 29, inciso II, da Lei nº 9.430/96, verifica-se a correção da autuação.

Contudo, se o fato de a recuperação representar custo redutor do lucro presumido impedisse a exclusão da receita correspondente da base tributável, à semelhança do que firmado no Acórdão nº 101-94.343 para a sistemática do lucro real, seria de se perguntar qual aplicação restaria ao art. 53 da Lei nº 9.430/96, dado na sistemática do lucro presumido praticamente todos elementos redutores de resultado serem considerados de forma fictícia na determinação do lucro tributável. Tal interpretação, na verdade, poderia ter alguma aplicação prática em relação aos valores representativos de deduções da receita bruta, mas somente aquelas

admitidas antes da aplicação do coeficiente de determinação do lucro presumido, dentre as quais não estão a Contribuição ao PIS e a COFINS incidentes sobre o faturamento, conforme art. 519 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000,99 – RIR/99, que reporta ao art. 224, parágrafo único, do mesmo Regulamento.

Assim, à semelhança da I. Relatora, análise mais aprofundada da questão também conduz à reversão do entendimento antes firmado, quando esta Conselheira, acompanhando a maioria deste Colegiado¹ assentiu com o entendimento firmado no Acórdão nº 9101-004.556, exarado em 03 de dezembro de 2019 e assim ementado:

BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º DA LEI N. 9.363/1996. POSSIBILIDADE.

O crédito presumido de IPI, apurado nos termos da Lei n. 9.363/96, integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na qualidade de “demais receitas”, pois afeta positivamente o lucro da empresa beneficiada.

Naquela ocasião, a Conselheira Andrea Duek Simantob observou a existência de decisões do Superior Tribunal de Justiça favoráveis ao cômputo, no lucro presumido, no crédito presumido de IPI, citando, inclusive a decisão proferida em EDcl no REsp nº 1.349.837/SC, proferido na sessão de 23 de abril de 2013, no qual a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça assim dispôs acerca do art. 53 da Lei nº 9.430/96:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCLUSÃO. RESTRIÇÃO À SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL. INEXISTÊNCIA.

1. Os embargos declaratórios somente são cabíveis para a modificação do julgado que se apresenta omisso, contraditório ou obscuro, bem como para sanar possível erro material existente no acórdão, o que não ocorre na espécie. 2. O acórdão embargado deixa claro que todos os benefícios fiscais concedidos ao contribuinte, ao diminuir sua carga tributária, impactam de forma inversamente proporcional na majoração do lucro da empresa, alargando, consequentemente, a base de cálculo do Imposto de Renda.

3. Não há nas razões do aresto embargado nenhuma restrição da aplicação do entendimento firmado às empresas optantes pela

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiu, na matéria, a Conselheira Lívia De Carli Germano.

sistemática do lucro real, com exclusão de empresas que optem pelo lucro presumido ou lucro arbitrado.

4. O art. 53 da Lei 9.430/1996 determina que os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, devem ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do Imposto de Renda.

5. O crédito presumido do IPI não constitui *receita*, de modo que, na apuração do IRPJ segundo o *lucro real*, não há óbice legal à sua inclusão na base de cálculo do imposto, conforme assentado no aresto embargado. Do mesmo modo, se o regime for o do *lucro presumido ou* arbitrado, também é possível que os valores do benefício fiscal sejam computados, nos termos do art. 53 da Lei n. 9.430/96.

Embargos de declaração rejeitados.

Ocorre que, mais recentemente, em sessão de 19 de maio de 2020, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça assim se manifestou acerca do tema no AgInt nos EDcl no AgInt no Recurso Especial nº 1.470.968 – SC:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NÃO INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL DE CONTRIBUINTE QUE SE SUBMETE AO **REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO**. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento dos EREsp. 1.210.941/RS, da relatoria do eminente Ministro OG FERNANDES, realizado em 22.5.2019, por maioria de votos, deu provimento aos Embargos de Divergência de iniciativa do Ente Fazendário, para reconhecer a possibilidade de inclusão de crédito presumido de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, considerando que o incentivo fiscal resulta na majoração do lucro da sociedade empresária beneficiada.

2. Esse entendimento tem aplicação aos contribuintes optantes de apuração pelo lucro real, considerando que o auferimento de benefício fiscal reduz a carga tributária, majorando, ainda que de forma indireta, o lucro da empresa. Todavia, segundo expressamente diferenciado na própria ementa nos referidos EREsp. 1.210.941/RS, aos contribuintes que se submeteram ao regime de tributação do lucro presumido, que é extraído mediante a aplicação da alíquota de 8% sobre o total do seu faturamento mensal, é de se reconhecer a exclusão do crédito presumido do IPI da base de cálculo do IRPJ, pois os valores decorrentes desse benefício fiscal não são computados, a teor da regra do art. 53 da Lei 9.430/1996.

3. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento.

E no mencionado julgamento exarado em Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.210.941-RS, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça assim decidiu, em 22 de maio de 2019:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. COTEJO REALIZADO. SIMILITUDE FÁTICA COMPROVADA. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IPRJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º DA LEI N. 9.363/1996. POSSIBILIDADE.

1. A divergência traçada nestes autos envolve questão relacionada à inclusão do crédito presumido de IPI instituído pela Lei n. 9.363/1996 na base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

2. No acórdão embargado, entendeu-se que: "O incentivo fiscal do crédito ficto de IPI, por sua própria natureza, promove ganhos às empresas que operam no setor beneficiado na exata medida em que, e precisamente porque, reduz o volume da obrigação tributária. A menor arrecadação de tributos, portanto, não é um efeito colateral indesejável da medida, e sim o seu legítimo propósito. A inclusão de valores relativos a créditos fictos de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL teria o condão de esvaziar, ou quase, a utilidade do instituto [...] cuidando-se de interpretação que, por subverter a própria norma-objeto, deve ser afastada em prol da sistematicidade do ordenamento jurídico".

3. Já o aresto paradigma compreendeu que: "O crédito presumido de IPI previsto no art. 1º da Lei 9.363/96 integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. [...] 'Todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, conseqüentemente, impacta na base de cálculo do IR. Em todas essas situações, esse imposto está incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc.'"

4. A divergência, portanto, é evidente e deve ser resolvida adotando-se o entendimento firmado no acórdão paradigma de que o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º da Lei n. 9.363/1996 integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, conseqüentemente, impactando na base de cálculo do imposto de renda, sobretudo à consideração de que, nessas situações, referido imposto está

incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc.

5. Registre-se, no entanto, que o crédito presumido pode ser excluído da base de cálculo do IRPJ apurado pelo regime do lucro presumido quando o contribuinte comprovar que se refira a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado ou, caso sujeito ao regime do lucro real, não tenha sido feita a dedução (arts. 53 da Lei n. 9.430/1996 e 521, § 3º, do RIR/1999).

6. Embargos de divergência providos, para reformar o acórdão embargado e declarar a legalidade da inclusão dos valores decorrentes de créditos presumidos de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No referido julgado, embora reconhecido que o crédito presumido de IPI, à semelhança dos demais benefícios fiscais, diminui a carga tributária mas majora o lucro da empresa, observou-se que:

Registre-se, no entanto, que o crédito presumido pode ser excluído da base de cálculo do IRPJ apurado pelo regime do lucro presumido quando o contribuinte comprovar que se refira a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado ou, caso sujeito ao regime do lucro real, não tenha sido feita a dedução (arts. 53 da Lei n. 9.430/1996 e 521, § 3º, do RIR/1999). Nesse sentido, precedente de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º, DA LEI N. 9.363/96. CLASSIFICAÇÃO COMO RECEITA OPERACIONAL DO TIPO "RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS". INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO NO REGIME DO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO NO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. ART. 53, DA LEI N. 9.430/96, ART. 521, § 3º, DO RIR/99.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando obrigada a Corte de Origem a emitir juízo de valor expresso a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes.

2. O crédito presumido de IPI como ressarcimento às contribuições ao PIS e COFINS (art. 1º, da Lei n. 9.363/96) classifica-se contabilmente como "receita operacional" do tipo

"valores recuperados correspondentes a custos e despesas" (art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; art. 53, da Lei n. 9.430/96; arts. 392, II e 521, § 3º, do RIR/99). Precedentes construídos a respeito da mencionada classificação contábil, ainda que no enfrentamento da inclusão do referido crédito na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS: REsp. 807.130/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 17.06.2008; REsp. 1.003.029/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 19/08/2008; REsp. 813.280/SC, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJU de 02.05.06.

3. Nessa condição, integra a base de cálculo do IRPJ. Precedentes: REsp. n. 957.153/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 04.10.2012; e REsp. nº 1.349.837-SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012.

4. No entanto, pode ser excluído da base de cálculo do IRPJ apurado pelo regime do Lucro Presumido quando o contribuinte comprovar que se refira a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação pelo Lucro Presumido ou Arbitrado ou, acaso sujeito ao regime do Lucro Real, não tenha sido feita a dedução (art. 53, da Lei n. 9.430/96; e art. 521, § 3º, do RIR/99). Precedentes: EDcl no REsp. n. 1.313.755/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 16.10.2014; EDcl no REsp 1342534/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; EDcl no REsp 1.290.345/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; EDcl no REsp 1.220.230/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; REsp 1.326.324/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 27.11.2012.

5. Caso concreto em que os créditos presumidos de IPI se referem a período no qual a contribuinte se submeteu ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, havendo, portanto, a necessária aplicação do art. 53 da Lei 9.430/96 e art. 521, § 3º, do RIR/99, com exclusão da base de cálculo.

6. Recurso especial não provido.

(REsp 1.611.110/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 4/8/2016, DJe 12/8/2016)

Pertinente, assim, transcrever excertos do voto condutor do Recurso Especial nº 1.611.110/RS:

Quanto ao mérito, registro que nos precedentes REsp. n. 957.153/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 04.10.2012; e REsp. nº 1.349.837-SC, Segunda Turma, Rel.

Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012, este Superior Tribunal de Justiça respaldou a conduta adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil de considerar o "crédito presumido de IPI" como "**receita operacional**" para fins de composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Considerou-se ali que a técnica adotada pela lei para atingir o Lucro Real foi a de incluir como "**despesa**" o valor pago a título de IPI e, por consequência lógica, a inclusão como "**receita operacional**" do crédito presumido do IPI.

Ocorre que, muito embora na apuração do IRPJ e da CSLL sob o regime do Lucro Real a classificação do crédito presumido de IPI como "**receita operacional**" seja suficiente para definir que compõe a base de cálculo desses tributos já que não há dedução específica, tal não ocorre quando submetidos ao regime de apuração do Lucro Presumido. Desse modo, surgiram neste STJ os seguintes precedentes a tratar do tema sob o regime de apuração do Lucro Presumido: EDcl no REsp. n. 1.313.755/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 16.10.2014; EDcl no REsp 1342534 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; EDcl no REsp 1290345 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; EDcl no REsp 1220230 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; REsp 1326324 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 27.11.2012.

A lógica desses precedentes está calcada no fato de que dentro da sistemática global dos referidos tributos (IRPJ e CSLL), aí compreendendo todos os regimes de apuração, a "**receita operacional**" ainda subdivide-se em quatro subespécies:

- a) "**receita bruta**", compreendida esta como sendo o produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria somado ao resultado auferido nas operações de conta alheia (art. 44, I e II, da Lei n. 4.506/64; art. 12, do Decreto-Lei n. 1.598/77; art. 31, da Lei n. 8.981/95; arts. 224, 279 do RIR/99);
- b) "**valores recuperados correspondentes a custos e despesas**", compreendem recomposições de custos (art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; art. 53, da Lei n. 9.430/96; arts. 392, II e 521, §3º, do RIR/99);

c) "**subvenções para custeio**" (art. 44, IV, da Lei n. 4.506/64; art. 392, I, do RIR/99); e

d) "**subvenções para investimento**" (art. 38, §2º, do Decreto-Lei n. 1.598/77; art. 1º, VIII, do Decreto-Lei n. 1.730/79).

Transcrevo a letra da Lei n. 4.506/64, que didaticamente as discrimina, *in verbis*:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I – O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II – O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III – As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV – As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Dessas subespécies de "receita operacional" a apuração no regime do Lucro Real tributa todas, apenas excepcionando, em alguns casos, as "subvenções para investimento". Já no regime de apuração do Lucro Presumido, não são tributados os "valores recuperados correspondentes a custos e despesas" (recomposição de custos), na forma do art. 53, da Lei n. 9.430/96, repetido pelo art. 521, §3º, do RIR/99, transcrevo:

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

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

§ 2º Os juros e as multas por rescisão contratual de que tratam, respectivamente, os arts. 347 e 681 serão adicionados à base de cálculo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 51 e 70, § 3º, inciso III).

§ 3º Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para determinação do imposto, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 53).

§ 4º Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 52).

Ora, o que o citado artigo determina é que a base de cálculo do IRPJ apurado pelo Lucro Presumido é composta pelo somatório das seguintes parcelas (art. 25, da Lei n. 9.430/96):

- 1ª) Resultado da aplicação de um determinado percentual sobre a "receita bruta";
- 2ª) Ganhos de capital;
- 3ª) Rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras; e
- 4ª) Demais receitas e resultados positivos.

Dentro dessa última parcela ("4ª " - demais receitas) é onde se encontram todas as outras subespécies da "receita operacional" que não sejam a "receita bruta", já mencionadas nas alíneas "b", "c", e "d" (recomposição de custos e subvenções).

Ocorre que a lei excepciona a tributação pelo Lucro Presumido dos "valores recuperados correspondentes a custos e despesas" (recomposição de custos) **quando os custos e despesas se deram em período no qual o contribuinte tenha se submetido ao regime de tributação com base no Lucro Presumido ou Arbitrado**. Isto porque tais custos e despesas não puderam à época ser deduzidos da base de cálculo do tributo já que apurado pelo Lucro Presumido ou Arbitrado.

Sendo assim, o cerne da discussão quando se trata de tributação pelo Lucro Presumido é outro diferente do que ocorre com a tributação pelo Lucro Real. Se na tributação pelo Lucro Real bastava classificar o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96 como

"receita operacional" para fins de compor a base de cálculo do IRPJ. Na tributação pelo Lucro Presumido é preciso investigar a que título o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96 compõe a "receita operacional", se é "recomposição de custos" (desejo do contribuinte), se é "subvenção para custeio" (determinação do fisco) ou se é "subvenção para investimento".

[...]

O Fisco, portanto, agiu de forma contraditória ao classificar agora como "subvenção para custeio" o que considerava antes "devolução de custos". Com efeito, essencial à distinção entre "subvenção" e "devolução de custos" é que a "devolução de custos" tem por causa um custo anteriormente suportado. Já a "subvenção" independe disso. Segundo a já clássica lição do Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978 (D.O.U. de 11 de janeiro de 1979) "*em resumo, subvenção, sob o ,ângulo tributário para fins de imposição do Imposto sobre a Renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor*".

Mais adiante, o mesmo Parecer Normativo CST n. 112/78 definiu os três tipos de subvenção:

Subvenção para custeio é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas.

Subvenção para operação é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais.

[...]

[...] que subvenção para investimento é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

De fato, o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96 auxilia a pessoa jurídica com suas despesas e seus objetivos sociais de exportação, o que poderia levar à classificação como subvenção para custeio ou operação, descartada a classificação como subvenção para investimento. No entanto, não se pode olvidar que o incentivo se refere a um custo específico, qual seja: aquele decorrente do ônus tributário suportado no mercado interno em razão dos tributos acumulados na cadeia produtiva, especificamente as contribuições ao PIS e COFINS, como esclarece a própria lei:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, **como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno**, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

[...]

Sendo assim, se a própria lei define o que está sendo ressarcido, se a própria lei define que houve um custo específico suportado pela pessoa jurídica e que é esse custo que está sendo amenizado, não há como fugir à classificação contábil do crédito presumido de IPI como **"valores recuperados correspondentes a custos e despesas"** (recomposição de custos), enquadradas no art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; no art. 53, da Lei n. 9.430/96; e nos arts. 392, II e 521, §3º, do RIR/99.

[...]

Com a devida vênia, em verdade os julgados merecem apenas uma leve correção. O crédito presumido de IPI não constitui receita bruta ou receita nova, mas constitui sim receita. Trata-se, como vimos, de receita operacional classificada como recuperação de custos e não como receita bruta (faturamento).

Nessa toada, o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96, não sofre a tributação pelo IRPJ e pela CSLL sob o regime do Lucro Presumido, na forma do art. 53, da Lei n. 9.430/96; e art. 521, §3º, do RIR/99.

[...] *(destaques do original)*

Portanto, embora referido julgado estivesse sob embargos de declaração julgados apenas em 17/12/2019, depois de proferido o antes citado Acórdão nº 9101-004.556, de 3 de dezembro de 2019, neste momento é possível concluir que outra é a orientação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, e que sua interpretação acerca do art. 53 da Lei nº 9.430/96 está alinhada ao entendimento adotado no acórdão recorrido e à interpretação inicialmente firmada no início deste voto.

No que se refere à CSLL, vale acrescentar que a Instrução Normativa SRF nº 390/2004, vigente à época do lançamento sob debate, já se encontra revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1700/2017, mas esta permanece dispondo da mesma forma em relação à repercussão do art. 53 da Lei nº 9.430/96 na determinação da CSLL:

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º Serão acrescidos às bases de cálculo de que tratam o caput e o § 1º:

[...]

IV - os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se a pessoa jurídica comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real e no resultado ajustado, ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado;

[...]

Estas as razões, portanto, para afirmar a aplicação do art. 53 da Lei nº 9.430/96 à receita correspondente ao crédito presumido de IPI e, assim, excluir as exigências de IRPJ e CSLL sobre tais receitas, porque calculadas na sistemática do lucro presumido.

Contudo, em exames posteriores esta Conselheira identificou a impossibilidade prática de aplicação do art. 53 da Lei nº 9.430/96 à receita de crédito presumido de IPI. Isto porque a exclusão da tributação está condicionada à comprovação, pela pessoa jurídica, de que não deduziu os custos recuperados em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real e no resultado ajustado, ou que tais encargos se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado. E, como o crédito é aferido de forma presumida, sem correspondência exata com as contribuições que pretende anular, não é possível determinar quando tais custos foram incorridos e confirmar o atendimento às condições postas na lei.

O dispositivo legal em referência, portanto, tem aplicação limitada a custos e despesas identificados e recuperados em operações que com eles guardam relação direta, como é exemplo o perdão de dívida, na parte em que alcança despesa de juros anteriores, assim debatido em processo apreciado nesta mesma reunião de julgamento por este Colegiado, no qual se afirmou o cabimento do referido dispositivo, apesar de a escolha do legislador ter sido incompatível com a interpretação que se faz acerca da dedução de custos e despesas na sistemática do lucro presumido. Neste sentido são destacados os excertos do voto condutor desta Conselheira no Acórdão nº 9101-005.670:

A apreciação do recurso especial interposto contra as exigências de IRPJ e CSLL foi assim consignada no voto condutor do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, integrado ao Acórdão nº 9101-002.052:

[...]

19. Os aludidos art. 53 da Lei nº 9.430/1996 e § 3º do art. 521 do RIR/99 tratam de recuperação de valores a título de custos, despesas e perdas. Ocorre que a recuperação de valores necessariamente pressupõe que tais valores foram incorridos/reconhecidos anteriormente.

19.1. No caso sob exame seriam dois lançamentos contábeis: o primeiro no momento em que a despesa com juros foi incorrida, e o segunda no momento em que foi recuperada, a saber:

a) no momento X0 contabiliza-se a despesa com juros, em contrapartida a juros a pagar:

D – Despesa com juros (conta de resultado despesa incorrida)

C – Juros a pagar (conta de passivo)

b) no momento X1 contabiliza-se recuperação da despesa com juros, em contrapartida a juros a pagar:

D – Juros a pagar (conta de passivo pela extinção da dívida)

C – Insubistência ativa (conta de resultado recuperação de despesa com juros, espécie de receita)

19.2. O mencionado art. 53, a meu ver, é uma norma de “*compensação*” do lucro presumido no momento X1, à vista do ocorrido no momento X0. De acordo com ela, a recuperação de despesas (Insubistência Ativa - **receita** em “*sentido amplo*”) deverá compor o lucro presumido no momento X1, exceto se:

a) “*o contribuinte comprovar **não** os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real*”. Nesse caso, se o lucro real no momento X0 não foi reduzido pela contabilização da despesa incorrida, então **não** há

necessidade de se tributar no Lucro Presumido a Insubstituição Ativa no momento X1.

b) *“se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado”*. Aqui, ainda que em X0 a despesa tenha sido contabilizada, isso em nada interferiu na apuração do IRPJ daquele período, já que o contribuinte foi tributado com base no Lucro Presumido ou Arbitrado. Assim, no momento X1, a Insubstituição Ativa também não deverá compor o Lucro Presumido.

19.2.1. Relativamente a letra "b" acima há que se evidenciar que sempre a despesa é levada em consideração para fins de apuração do Lucro Presumido, tendo em vista que, nesta sistemática de apuração do lucro, a consideração da dedução das despesas dá-se por presunção (como visto no item 9) ou ficção (vide item 11). Assim, na realidade, o contrário do argumento do Acórdão paradigma é que opera em favor da recorrente e não o próprio argumento.

19.3. Afasto aqui a argumentação de que o início do referido art. 53, ao se utilizar da expressão da *"os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas,..."*, exige que essa recuperação de valor tenha que se dar mediante o ingresso de recursos no Caixa/Banco da empresa. Essa argumentação é improcedente, pois não há, neste dispositivo legal, qualquer restrição à forma de recuperação de valor ou vinculação ao regime de caixa, podendo ocorrer sim por meio de extinção da dívida (redução ou baixa da conta do passivo Juros a Pagar).

19.4. Isso posto, no caso do perdão dos juros, se o contribuinte foi tributado em X0 com base no lucro real, é necessário verificar se ofereceu, ou não, a despesa com juros naquele período. E se foi tributado em X0 pelo Lucro Presumido ou Arbitrado, não pode haver tributação de IRPJ Lucro Presumido em X1.

20. Ressalto que o fato do perdão de juros ser uma recuperação de despesa não interfere na sua natureza de receita. Entendo que a recuperação de despesa é uma espécie do gênero receita, e esse entendimento é corroborado pelo Regulamento do Imposto de Renda ao incluir o art. 53 da Lei nº 9.430/1996 no § 3º do seu art. 521, que trata de **outras receitas**.

21. O art. 53 da Lei nº 9.430/1996, a meu juízo, especialmente na suas exceções (salvo se), não é uma norma que impede a incidência do tributo, mas sim uma norma que retira da tributação que ordinariamente ocorreria (assemelha-se a uma exclusão da base de cálculo), ou seja, a incidência ocorre (dá-se a insubstituição ativa ou do passivo, caracteriza-se a receita, apresenta-se o aumento

patrimonial e configura-se o fato gerador do imposto de renda), mas o valor deixa de ser tributado por força da norma de exclusão (por ser um tipo de receita específico, qual seja, recuperação de despesa).

21.1. Repiso, portanto, que o racional de "deverão ser adicionados ... salvo" é exclusão da apuração e **não** não-incidência, porque é uma disposição que vem a evitar a adição que ocorreria normalmente, ou seja, seriam adicionados (entram na base de cálculo); mas, somente por imposição da norma, deixam de sê-lo (retira-se da base de cálculo).

[...] (*destaques do original*)

[...]

No presente caso, a autoridade fiscal expressamente consigna que, examinando os Livros Razão da Contribuinte, constatou *que os juros do empréstimo não foram provisionados no passivo da empresa e conseqüentemente, quando do perdão dos mesmos não houve a baixa do exigível relativo a esta obrigação e em contrapartida o lançamento de receitas financeiras*. A Fiscalização apropriou como receitas os juros acumulados até 24/05/2004, bem como as parcelas incorridas nos meses subsequentes, até a última data de vencimento das dívidas verificada no período fiscalizado (2004 a 2007), conforme e-fls. 308/315. Logo, se acaso a Contribuinte fosse optante pelo lucro real em períodos anteriores aos fiscalizados, reconhecido está que ela não contabilizou e, por consequência, não deduziu os juros como despesa.

Esclareça-se que a Contribuinte questiona, desde a impugnação, a tributação dos valores em questão por não representarem ingressos de caixa. Não fez, porém, prova de que adotou este regime de reconhecimento de receitas. Ao contrário, nas DIPJ juntadas àquele recurso, constata-se que ao menos nos anos-calendário 2004 (e-fl. 961) e 2005 (e-fl. 971) foi indicada a adoção do regime de escrituração contábil/competência. Já no ano-calendário 2006 nada foi informado (e-fl. 983) e para o ano-calendário 2007 não consta, nos autos, a DIPJ correspondente.

Feitos estes esclarecimentos, em que pese a razoabilidade do argumento desenvolvido no acórdão recorrido, na medida em que a dedução de despesa de juros está contemplada na parcela de 92% da receita bruta auferida que não é tributada na sistemática do lucro presumido adotada por pessoas jurídicas que exercem atividades econômicas para as quais não são especificados coeficientes de presunção próprios, fato é que o legislador, embora reconhecendo que a recuperação de custos ou despesas representa receita, entendeu por afastar sua tributação se ausente demonstração **efetiva** de sua dedução na apuração do lucro tributável em momento passado, dedução efetiva que se prova por registro contábil em

face dos optantes pelo lucro real, e se nega por presunção em face da opção pelo lucro presumido ou arbitrado.

Pertinente, assim, a ressalva posta no precedente acima, no sentido de que, *como sempre a despesa é levada em consideração para fins de apuração do Lucro Presumido, tendo em vista que, nesta sistemática de apuração do lucro, a consideração da dedução das despesas dá-se por presunção (como visto no item 9) ou ficção (vide item 11)*, a argumentação dos paradigmas, em verdade, operaria em favor da tributação aqui procedida. De toda a sorte, diante da norma específica posta no art. 53 da Lei nº 9.430/96, não há como negar-lhe aplicação.

Assim, tendo a autoridade fiscal afirmado que o sujeito passivo não contabilizou as despesas de juros no passado, desnecessário se mostra investigar qual a forma de tributação por ele adotada em períodos anteriores, devendo ser aqui, o entendimento já expresso por esta 1ª Turma: o perdão de juros não integra o lucro presumido, impondo-se o afastamento das exigências de IRPJ e CSLL a este título.

Nestes termos, portanto, o legislador fez a escolha de excluir do conceito de acréscimo ao lucro presumido as receitas que apresentassem vínculo com despesas que não tivessem afetado o lucro anteriormente, quer por não terem sido deduzidas na sistemática do lucro real, quer sob a equivocada presunção de que esta dedução não teria ocorrido por adoção da sistemática do lucro presumido. Essencial, assim, esta correspondência direta entre receita e despesa, para aplicação do dispositivo, circunstância ausente no que se refere à receita de crédito presumido de IPI para recuperação de Contribuição ao PIS e de COFINS supostamente devidos pelo sujeito passivo.

Estas as razões, portanto, para reformular o entendimento acerca da matéria e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN relativamente às exigências de IRPJ e CSLL. *(destaques do original)*

Aqui, a decisão adotada no recorrido teve em conta que o benefício fiscal constituía *na outorga de um crédito equivalente à aplicação do percentual de 75% sobre o valor do ICMS devido na operação de venda de algodão*. Assim, haveria correspondência entre os créditos presumidos e as despesas que eles se prestariam a recuperar – ICMS devido do mesmo período de apuração -, de modo que restaria atendido o requisito legal para não tributação da recuperação de custos/despesas: demonstração de sua não-dedução efetiva na apuração do lucro tributável em momento passado, por não estar a Contribuinte sujeita ao lucro real, não-dedução ficta em face da opção pelo lucro presumido.

Contudo, como expresso de início, a divergência jurisprudencial tem por premissa a classificação da subvenção como de investimento, o que já basta para desnaturá-la como recuperação de custos/despesas e afastar da discussão o disposto no art. 53 da Lei nº 9.430/96. Trata-se, portanto, de dispensa legal de pagamento de ICMS devido na venda de algodão, operada

mediante registro de crédito, que, como exposto no paradigma, na forma do *Pronunciamento CPC nº 07 (R1), de 2010 (e também de sua versão original, de 2008, já vigente à época dos fatos)* deve ser registrado como “receita” e não como “redução de custo/despesa”.

Com as devidas vênias, portanto, cabe discordar da premissa que orientou o voto vencedor do acórdão recorrido, assim defendida com sólidos argumentos pela I. Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic:

O lançamento em questão teve por fundamento o art. 521 do RIR/99, que reproduz o art. 25, II, da Lei nº 9.430/1996, que, à época, tinha a seguinte redação:

“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 nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 31 da Lei nº 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”.

De tal dispositivo se extrai que somente estarão sujeitas à tributação na sistemática do lucro presumido, seja por meio da aplicação do percentual de presunção ou não, as materialidades que se classifiquem como (i) receita bruta; (ii) ganhos de capital; (iii) rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras; (iv) demais receitas; e (v) resultados positivos decorrentes de outras receitas.

O benefício fiscal de ICMS não se enquadra como “rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras” e tampouco pode ser tributado como ganho de capital. No que se refere ao conceito de receita, como nos manifestamos em outras oportunidades, entendemos que receita tributável consiste no “ingresso de recursos financeiros que se incorporam definitivamente, na forma de elemento novo e positivo, ao patrimônio da entidade, com o objetivo de remunerá-la pela realização de uma atividade”².

Portanto, para que determinada materialidade se enquadre no conceito de receita tributável, é preciso que se verifique, cumulativamente, o preenchimento dos seguintes requisitos: (i) ingresso de recursos financeiros; (ii) que os recursos financeiros consistam em elemento novo e positivo em relação ao patrimônio da entidade; (iii) incorporação definitiva dos recursos financeiros ao patrimônio; e

² KRALJEVIC, Maria Carolina Maldonado Mendonça. Tributação da Receita: parâmetros, limites constitucionais e aspectos controversos. Curitiba: Juruá, 2021.

(iv) que os recursos financeiros tenham por objetivo remunerar a entidade pela realização de uma atividade.

Ocorre que o benefício fiscal ora em discussão não importa em transferência efetiva de recursos do Estado de Goiás para o Recorrente, mas, apenas, na outorga de um crédito equivalente à aplicação do percentual de 75% sobre o valor do ICMS devido na operação de venda de algodão. Assim, ausente o requisito do ingresso de recursos financeiros, não há subsunção do referido benefício fiscal ao conceito de receita tributável.

Cumprе ressaltar que não se trata de dedução de incentivo fiscal do imposto apurado com base no lucro presumido – o que é expressamente vedado pelo 10 da Lei nº 9.532/1997, como bem apontou o I. Relator -, mas, sim, de não inclusão dos benefícios fiscais de ICMS na receita tributável, a partir da qual são apurados o IRPJ e a CSLL na sistemática do lucro presumido.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário também com relação ao IRPJ e à CSLL. (*destaques do original*)

Em se tratando de subvenção para investimento, a classificação da vantagem não pode ser afetada pela falta de ingresso de recursos financeiros. A dispensa de pagamento do tributo é um favor fiscal que deve ser reconhecido como receita. E, uma vez integrando o conjunto de “demais receitas”, distinto da receita bruta sobre a qual incidem os coeficientes de presunção, tal valor representa acréscimo ao lucro presumido previsto no inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430/96. Em tais circunstâncias, não operam efeitos o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 ou o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que cogitam de exclusão destas receitas, apenas, na apuração do lucro real.

Daí a conclusão expressa na Solução de Consulta COSIT nº 438/2017:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO. OUTRAS RECEITAS.

Os créditos presumidos de ICMS, na modalidade subvenção, são classificados como receitas diversas da receita bruta, devendo ser acrescidos em sua totalidade na apuração do lucro presumido.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, II; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 215.

(...)

Fundamentos

(...)

14. De forma preambular, ressalta-se que dúvidas poderiam surgir quanto a aplicabilidade ou não do disposto no art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de

dezembro de 1977, que afasta da tributação os recursos recebidos a título de subvenção para investimento. Com efeito, seriam oferecidos a tributação os valores decorrentes das subvenções de custeio e excluídos os valores das subvenções de investimento. Todavia, tal dispositivo tem efeito somente na apuração do lucro real, não sendo aplicado à apuração do lucro presumido, caso que ora é tratado. Portanto, como conclusão lógica, a classificação da subvenção como de custeio ou de investimento é irrelevante para deslinde dos questionamentos apresentados.

(...)

Sob esta ótica, deve prevalecer a tese do paradigma, com o PROVIMENTO do recurso especial da PGFN para restabelecer a incidência de IRPJ e CSLL sobre a receita de benefício fiscal.

Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

A controvérsia sob exame refere-se à natureza das subvenções recebidas pela contribuinte relacionada a créditos de ICM provenientes do PROALGO, instituído pela Lei estadual nº 13.506/99 (Estado de Goiás) com vistas a sua tributação ou não pelo IRPJ e CSLL na hipótese em que a contribuinte optou pela apuração do Lucro Presumido.

Trata-se de benefício fiscal "PROALGO", previsto pela Lei Estadual nº 13.506, de 09 de setembro de 1999 e alterações posteriores, concedido pelo Governo do Estado de Goiás a todos os produtores de algodão, mediante a concessão de crédito outorgado de 75%. Ou seja, crédito presumido de ICMS.

A querela envolvendo a natureza das subvenções concedidas pelos Estados a título de crédito presumido de ICMS foi parcialmente dirimida com a introdução do art. 30, §§ 4º e 5º da Lei nº 12.973/2014 por meio da LC nº 160/2014, *verbis*:

Lei Complementar nº 160/2017:

Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

"Art. 30.

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

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

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)

Lei nº 12.973/2014:

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

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

§ 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 nº 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 nº 160, de 2017)

Ocorre que tais disposições somente são aplicáveis às empresas tributadas pelo Lucro Real.

A discussão ganhou novos contornos em face de decisões recentes do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em sede de recursos repetitivos proferidos no Recurso Especial nº 1.945.110 - RS e no Recurso Especial nº 1.987.158 - SC, ambos tendo como Relator o Ministro Benedito Gonçalves.

Naqueles julgados examinaram-se as deduções de outros tipos de incentivos fiscais do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, distintos do crédito presumido, porém foram feitas referências expressas aos Embargos de Divergência proferido no REsp nº 1.517.492/PR, que havia tratado especificamente do crédito presumido do ICMS, entendendo pela sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL, independentemente de qualquer discussão acerca dos efeitos das disposições introduzidas LC. nº 160/2017, portanto sem se restringir às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

De fato, o ERESP 1.517.492/PR, embora não submetido ao rito de recursos repetitivos, foi proferido pelo ministros da 1ª Seção do STJ em análise de Embargos de Divergência em RESP, em que tratou especificamente da exclusão do incentivo fiscal concedido como crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, proferindo o seguinte entendimento:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA *RATIO DECIDENDI* APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

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

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

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

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

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

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

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

VIII – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

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

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

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

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

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

XIV – Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da

CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV – O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI – Embargos de Divergência desprovidos.

Os acórdãos dos recursos especiais nº 1.945.110 - RS e nº 1.987.158, proferidos no rito dos recursos repetitivos, a partir das premissas fixadas no ERESP nº 1.517.492 cuidaram de analisar se as mesmas seriam aplicáveis a todos os demais tipos de incentivos fiscais do ICMS, como por exemplo: redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, e o diferimento, concluindo que os mesmos deveriam receber um tratamento distinto, dado o chamado “efeito de recuperação” em face da sistemática de não cumulatividade própria do ICMS.

Os acórdãos apontam a distinção entre os tipos de benefício fiscal; enquanto o crédito presumido integra a apuração do resultado, sendo necessária a sua exclusão sob a premissa que não podem ser tributados nos termos do ERESP nº 1.517.492, nos demais tipos de benefício as reduções ocorrem unicamente na incidência do ICMS, não afetando a base de cálculo do IRPJ e CSLL, de sorte que sua exclusão caracterizaria uma *“verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR”*, conforme se extrai da citação feita ao RESP nº 1.968.755/PR.

Da análise desses precedentes o tribunal firmou as seguintes teses:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de

comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Embora a tese fixada pelo STJ nos recursos repetitivos examinados trate dos demais tipos de benefícios fiscais do ICMS o fez por exclusão da aplicação do entendimento exarado no ERESP nº 1.517.492/PR, referendando a aplicação deste nos casos de exclusão crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, para o STJ seria irrelevante o atendimento aos requisitos da Lei nº 12.973/2014.

No Acórdão nº 9101-006.891, de 09 de abril de 2024³, proferido por este colegiado, que embora tratasse de empresa tributada pelo lucro real, este relator reconheceu o incentivo fiscal tratado como subvenção de investimentos, acolhendo a premissa do ERESP 1.517.492/PR para excluir das bases tributáveis do IRPJ e CSLL o crédito presumido do ICMS, conforme sintetizado na ementa, *verbis*:

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

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

³ Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Acordaram, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso em relação à matéria "caracterização dos benefícios recebidos pela Recorrente como subvenção para investimento"; votaram pelas conclusões os Conselheiros Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos

O racional do ERESP nº 1.517.492/PR de que *a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL* seria suficiente para, aplicada no caso concreto, negar provimento ao recurso especial da PFN.

Com efeito, na compreensão deste relator, o entendimento trazido no ERESP nº 1.517.492/PR, havia sido pacificado o tema junto à Seção do STJ, tendo sido corroborado no julgamento dos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158, proferidos em sede de recursos repetitivos.

No entanto, verifiquei que, em 27 de novembro de 2024, o Ministro Rogério Schietti Cruz afetou os Resp's nºs 2.171.329/RS e 2.171.374/RS como representativos da controvérsia 576 do Superior Tribunal de Justiça (Definir a possibilidade de inclusão de crédito presumido do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas bases de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em substituição aos anteriormente indicados pela Ministra relatora Regina Helena Costa, que foram rejeitados como representativos da controvérsia.

Ou seja, embora tacitamente referendados nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158, o entendimento trazido pelo STJ no ERESP nº 1.517.492/PR, ainda pode ser modificado na apreciação do tema em sede de recursos repetitivos.

Em face do exposto, entendo que, até que sobrevenha a decisão final do STJ em sede de recursos repetitivos, devem ser adotados os fundamentos trazidos pela d. relatora para o presente caso, no sentido de que, em não se tratando de recuperação de custos, os créditos registrados integram as demais receitas das empresa para fins de apuração do Lucro Presumido, uma vez inaplicável o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, em linha com a Solução de Consulta COSIT nº 438/2017, *verbis*:

[...]

Uma vez integrando o conjunto de “demais receitas”, distinto da receita bruta sobre a qual incidem os coeficientes de presunção, tal valor representa acréscimo ao lucro presumido previsto no inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430/96. Em tais circunstâncias, não operam efeitos o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 ou o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que cogitam de exclusão destas receitas, apenas, na apuração do lucro real.

Daí a conclusão expressa na Solução de Consulta COSIT nº 438/2017:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO. OUTRAS RECEITAS.

Os créditos presumidos de ICMS, na modalidade subvenção, são classificados como receitas diversas da receita bruta, devendo ser acrescidos em sua totalidade na apuração do lucro presumido.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, II; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 215.

(...)

Fundamentos

(...)

14. De forma preambular, ressalta-se que dúvidas poderiam surgir quanto a aplicabilidade ou não do disposto no art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que afasta da tributação os recursos recebidos a título de subvenção para investimento. Com efeito, seriam oferecidos a tributação os valores decorrentes das subvenções de custeio e excluídos os valores das subvenções de investimento. Todavia, tal dispositivo tem efeito somente na apuração do lucro real, não sendo aplicado à apuração do lucro presumido, caso que ora é tratado. Portanto, como conclusão lógica, a classificação da subvenção como de custeio ou de investimento é irrelevante para deslinde dos questionamentos apresentados.

[...]

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial fazendário.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado