



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13603.722749/2013-97
ACÓRDÃO	1004-000.298 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAXTRACK INDUSTRIAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. CÔMPUTO NO LUCRO PRESUMIDO A TÍTULO DE SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. INSUFICIÊNCIA ACUSATÓRIA.

Não subsiste a exigência que afirma a incidência de IRPJ e CSLL sobre crédito presumido de ICMS contabilizado como recuperação de despesa, considerado subvenção para custeio, e com fundamento no art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996, sem enfrentar a sua ressalva legal à adição daqueles valores ao lucro presumido, em especial na sua segunda parte: *salvo se os custos e despesas recuperados se referirem a período no qual o contribuinte tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.*

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

MAXTRACK INDUSTRIAL LTDA (Contribuinte), já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte/MG que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 24/09/2013, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 2.476.041,19.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

AUTOS DE INFRAÇÃO - FLS. 02/48.

Contra o contribuinte, pessoa jurídica já qualificada nos autos, foram lavrados os autos de infração pertinentes aos tributos abaixo indicados, cujo crédito tributário foi assim consolidado:

[...]

Por sua vez, as infrações foram assim caracterizadas no auto de infração do IRPJ:

[...]

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.

0001 RECEITA DA ATIVIDADE ESCRITURADA E NÃO DECLARADA RECEITA BRUTA MENSAL DA ATIVIDADE

Na venda de mercadorias o IPI não compõe a base de cálculo do lucro presumido, portanto nas devoluções de mercadorias esse valor de IPI não pode ser subtraído dessa base de cálculo.

Da análise das notas fiscais apresentadas e do batimento com os valores subtraídos da base de cálculo do lucro presumido foi observado que os valores lançados a débito das contas Receitas de vendas de produtos incluem os valores de IPI constantes das notas fiscais. Tais valores de IPI na devolução de mercadorias não poderiam ser deduzidos da base de cálculo do lucro presumido, porém a empresa faz essa dedução, razão pela qual esses valores estão sendo somados à base de cálculo do lucro presumido pela fiscalização, conforme relatório fiscal em anexo.

[...]

A empresa contabiliza na conta contábil 32310300001 (GANHO OPERAÇÃO BACK-TO-BACK) receitas oriundas dessa atividade.

A expressão operação back-to-back corresponde à realização de operação em que a aquisição e a entrega da mercadoria ocorre no exterior, sem trânsito pelas fronteiras brasileiras, sob comando de uma empresa localizada no País, que deve realizar o pagamento ao exterior pela compra efetuada, sob autorização do Banco Central, e o correspondente recebimento de valores pela venda.

A empresa não incluiu tais valores na base de cálculo do lucro presumido razão pela qual esses valores estão sendo somados à base de cálculo do lucro presumido pela fiscalização.

São receitas da atividade, escrituradas e não declaradas, apuradas conforme relatório fiscal em anexo.

[...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 518 e 519 do RIR/99

0002 DEMAIS RECEITAS E RESULTADOS

OUTRAS RECEITAS

A empresa possui regime especial de apuração do ICMS, no qual tem assegurado crédito presumido de ICMS de valor equivalente ao imposto devido na operação de saída de mercadorias de sua produção.

A empresa não adiciona ao lucro presumido tais valores recuperados, razão pela qual esses valores estão sendo somados ao lucro presumido pela fiscalização, conforme relatório fiscal em anexo.

Deve-se adicionar ao lucro presumido, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto, a parte da receita tributária dispensada de recolhimento ou devolvida pelos governos estaduais aos contribuintes do ICMS a título de crédito presumido, a qual configura receita de subvenção para custeio, conforme determina o Decreto nº 3000, de 1999, artigos 392, I, e 521.

[...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 521 do RIR/99 00880287

[...]

No Relatório Fiscal, foram relatados inicialmente os fatos preliminares atinentes ao contribuinte fiscalizado, além da apresentação do quadro societário.

Em seguida, a autoridade fiscal discorreu sobre os fatos apurados e o lançamento propriamente dito, identificando infrações relacionadas aos seguintes fatos:

- IPI na devolução de mercadorias;

- crédito presumido de ICMS - Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços;
- ganho com operação back-to-back.

No item pertinente à conclusão, a fiscalização fez referência aos autos de infração lavrados e destacou que os valores lançados foram acrescidos de multa de ofício de 75%. Foram apresentados ainda os demonstrativos de apuração da base de cálculo do IRPJ, CSLL, Cofins e PIS.

DOS DEMAIS DOCUMENTOS E CIÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Os demais documentos que fundamentaram a exigência foram juntados às fls. 57/201.

A ciência do lançamento foi dada pessoalmente, em 24/09/2013, conforme indicado nos respectivos autos de infração e no Relatório Fiscal.

DA IMPUGNAÇÃO E DEMAIS DOCUMENTOS APRESENTADOS PELA IMPUGNANTE.

O sujeito passivo apresentou a impugnação de fls. 204/218 em 23/10/2013, cujo conteúdo pode ser resumido conforme se segue.

I - DA ESPÉCIE.

A impugnante fez uma síntese da autuação.

II - DAS REPERCUSSÕES DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS EM RELAÇÃO AO IMPOSTO DE RENDA E À CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.

A impugnante discorreu sobre os seguintes tópicos:

2.1 - Natureza do Crédito Presumido de ICMS: Subvenção para Investimento.

2.1.1 - Do Protocolo de Intenções.

2.1.2 - Do Regime Especial de Tributação.

2.1.3- Do Cumprimento dos Compromissos Firmados com o Estado.

2.1.4 - Da Lógica do Crédito Presumido de ICMS no Contexto da Impugnante.

2.1.5 - Da Subvenção de Investimento na Sistemática do Lucro Presumido: Especificidade Relevante.

2.1.6 - Conclusões Concernentes ao Imposto de Renda e à Contribuição Social Sobre o Lucro.

Argumentou a impugnante que, em síntese, restou comprovado que:

- o crédito presumido de ICMS é um elemento decisivo na parceria firmada entre a Impugnante e o Estado de Minas Gerais para sua fixação e posterior expansão em terras mineiras;
- a Impugnante vem cumprindo as obrigações assumidas com o Governo de Minas Gerais;

- no lucro presumido, se a receita não é tributável, não comporá a base do imposto de renda nem da CSL, sendo que esta realidade não se altera em decorrência de eventual não contabilização em reserva de capital.

Assim sendo, o crédito presumido de ICMS não deve ser adicionado à base do lucro presumido, não havendo, então, que se falar em cobrança de imposto de renda nem de CSL em virtude deste incentivo.

III - DAS REPERCUSSÕES DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS EM RELAÇÃO AO PIS/COFINS.

A impugnante tratou sobre a base de cálculo do PIS e da Cofins e enfatizou entendimentos do Judiciário sobre a matéria, além de jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), assim sintetizados:

- o crédito presumido de ICMS é redutor dos ônus tidos com este imposto e não um ingresso de recursos;
- a própria Lei n. 9.718/1998 retira da base imponible do PIS e da Cofins a receita com a venda de crédito acumulado de ICMS, o que reforça o absurdo de a União pretender tributar, pelas mesmas contribuições, o crédito presumido do imposto;
- o Supremo Tribunal Federal já definiu que o conceito de faturamento, no contexto do PIS e da Cofins, abarca os ingressos decorrentes da venda de mercadorias, da prestação de serviços ou da conjugação de ambos, tendo impedido a União de inserir outros valores;
- o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais possui reiteradas decisões proferidas em processos idênticos a este e nos quais restaram canceladas as exigências fiscais.

IV - DA QUITAÇÃO PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO AUTUADO.

No tocante ao crédito tributário decorrente da operação *back to back* e à apropriação do IPI nas devoluções, a Impugnante procederá ao respectivo recolhimento. Neste diapasão, a Impugnação ora apresentada se volta apenas a parte do montante autuado.

V - Do REQUERIMENTO.

Em face do exposto, requer a Impugnante o provimento da Impugnação, para que se reconheça a insubsistência do crédito tributário ora impugnado e espelhado neste processo tributário administrativo.

Os documentos anexados à impugnação constam das fls. 219/297.

Em 31/10/2013 (Termo de fl. 299), a Maxtrack anexou aos autos os documentos de fls. 300/305, pertinentes a guias alusivas ao pagamento do crédito tributário de PIS, Cofins, IR e CSL decorrente da operação *back to back* e da apropriação do IPI quanto às devoluções.

À fl. 307 consta despacho da DRF relatando que os débitos não impugnados foram desmembrados deste para o processo nº 13601.720166/2013-41 e emitidos os respectivos DARF para pagamento.

Em 13/03/2015, a Maxtrack apresentou a petição de fls. 310/313, na qual requereu a inserção do processo em pauta de julgamento, pugnando pelo acolhimento da impugnação apresentada.

Em 03/06/2015 (Termo de fl. 315), a Maxtrack juntou aos autos a petição de fls. 316/320, ressaltando que a matéria em discussão teve entendimento consolidado no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em favor da tese defendida pela impugnante, motivo pelo qual reforça a pertinência de julgamento imediato do caso.

Como um fato novo a reforçar a tese defendida pela Impugnante, tem-se o anexo Parecer proferido em 30 de maio de 2016, pela Procuradoria Geral da República, nos autos do Recurso Extraordinário n. 835.818. Este recurso será julgado na sistemática da repercussão geral, ou seja, o entendimento que nele for fixado deverá ser aplicado por todos os juízes e Tribunais, bem como na esfera administrativa. Ao apresentar seu Parecer, o ilustre Procurador Geral opinou pelo não acolhimento do Recurso Extraordinário da União, de modo a ser mantida a decisão dada naquele processo, favorável ao contribuinte.

A força do entendimento jurisprudencial se encaixa no que dispõe a Portaria 502, de maio de 2016, de autoria da ilustre Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Em seu artigo 9º, tal Portaria afirma que a União não recorrerá em processos nos quais haja entendimento sedimentado em Tribunais Superiores, sendo que este comportamento será aplicado também no contencioso administrativo.

O próprio Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reforça a pertinência do alegado no parágrafo anterior

Ao final, requereu a Peticionária a inserção deste processo em pauta de julgamento, pugnando também pelo acolhimento de sua embasada Impugnação.

Os documentos anexados à petição constam das fls. 321/337.

A Maxtrack juntou ainda os documentos de fls. 340/364, em 09/06/2016 (termo de fl. 365). Na petição de fl. 340/341, requereu o julgamento do processo, tendo ressaltado que realizou inúmeros contatos telefônicos, sem êxito, e que a matéria em discussão se encontra pacificada, conforme decisões favoráveis na esfera administrativa e judicial.

Ao final, pediu que o processo fosse distribuído para uma das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil, para apreciação.

Em 16/02/2017 (Termo fl. 366), foi juntada a documentação de fls. 368/376, pertinente à decisão judicial que deferiu tutela liminar para determinar que os impetrados distribuíssem, no prazo de trinta dias, a contar da intimação da decisão, a impugnação concernente ao processo em tela.

Consoante despacho emitido em 20/02/2017, o processo foi encaminhado a esta DRJ para julgamento.

A Turma Julgadora acolheu parcialmente estes argumentos em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

LUCRO PRESUMIDO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

O crédito presumido do ICMS, quando não demonstrada a estrita vinculação dos recursos recebidos ao investimento no empreendimento econômico, constitui benefício fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, sujeitando-se, portanto, à tributação sob as regras do lucro presumido.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento de CSLL que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010

APURAÇÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

No caso de incidência cumulativa, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida pelas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido de ICMS decorrente de subvenções não mais deve integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2010 APURAÇÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

No caso de incidência cumulativa, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida pelas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido de ICMS decorrente de subvenções não mais deve integrar a base de cálculo da Cofins.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A exoneração promovida não se submeteu a reexame necessário.

Cientificada da decisão de primeira instância em 06/04/2017 (e-fl. 404), a Contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 04/05/2017 (e-fls. 411/430), no qual assim sintetiza o caso:

A ora Recorrente foi atuada em virtude do entendimento fiscal nº sentido de que o valor do crédito presumido de ICMS deveria compor a base de cálculo do IR e da CSL. Este crédito presumido decorre de Protocolo de Intenções e do Regime Especial de Tributação firmados com o Estado de Minas Gerais, por meio dos quais é concedido crédito equivalente ao valor do débito de ICMS fruto das vendas efetuadas pela Recorrente.

Registra-se que, no período atuado, a Recorrente se submeteu à sistemática do lucro presumido¹.

Em sua Impugnação, a Recorrente demonstrou que o aludido crédito presumido não pode compor a base de cálculo dos mencionados tributos. Porém, a pretensão fiscal, nesse particular, restou mantida pelas razões que a seguir serão examinadas e respondidas.

Refere excertos da decisão de 1ª instância que, com fundamento no Parecer Normativo nº 112/78, classificou o crédito presumido de ICMS como subvenção para custeio, e demandou as características lá especificadas para sua classificação como subvenção de investimento. Na sequência, retirando *valor do fato de a Recorrente ter cumprido suas obrigações assumidas junto ao Estado de Minas Gerais², formalizadas por ocasião do Protocolo de Intenções e no Regime Especial*, afirmou a incidência dos tributos sobre o lucro por *ausência de estrita vinculação entre a subvenção recebida e o investimento no empreendimento econômico*.

Confronta este entendimento argumentando que:

Pois bem, ao se examinar a evolução do raciocínio presente na douda decisão recorrida, constata-se que, dos três requisitos listados na conclusão do Parecer 112/1978, os das alíneas 'a' e 'c' foram atendidos na visão dos julgadores de 1ª Instância. Deveras, não foi questionado que o Estado de Minas Gerais, conessor do crédito presumido de ICMS, quis subvencionar a Recorrente (alínea 'a'), nem se pôs em dúvida ser esta última a titular do empreendimento econômico (alínea 'c'). O ponto a ser revertido, então, diz respeito à alínea 'b', e isto foi evidenciado no parágrafo logo acima transcrito, extraído da r. decisão recorrida.

A vinculação entre o crédito presumido de ICMS recebido e o empreendimento feito pela ora Recorrente está declarada já na cláusula de abertura do Protocolo de Intenções, a qual foi assim redigida:

¹ Informação constante da fl. 5 dos autos do processo administrativo: "A empresa possui regime especial de apuração do ICMS, no qual tem assegurado crédito presumido de ICMS de valor equivalente ao imposto devido na operação de saída de mercadoria de sua produção.

A empresa não adiciona ao lucro presumido tais valores recuperados, razão pela qual esses valores estão sendo somados ao lucro presumido, conforme relatório fiscal em anexo."

² Trecho constante da fl. 394 dos autos do processo administrativo: "Conquanto tenha enfatizado o cumprimento de suas obrigações perante o Estado de Minas Gerais, note-se que a impugnante não demonstrou que o crédito presumido de ICMS, recebido nas condições previstas no Regime Especial de Tributação a que está sujeito o contribuinte, tenha características próprias de uma subvenção de investimento.

O alegado atendimento às condições estipuladas no Regime Especial de Tributação firmado com o Estado de Minas Gerais não garante, por si só, os efeitos pretendidos pela impugnante no âmbito dos tributos federais."

“Cláusula primeira: O presente protocolo de intenções, doravante denominado simplesmente PROTOCOLO, tem por objetivo a implantação pela MAXTRACK, em município da Região Metropolitana de Belo Horizonte/MG, de uma unidade destinada à fabricação de modem externo para transmissão de dados, código NBM/SH 8526.91.00.

Parágrafo único: Caso a MAXTRACK venha produzir outros itens, fica autorizada a inclui-los no rol de produtos a serem produzidos, desde que alcançados pelo tratamento tributário previsto na cláusula sexta deste protocolo.” Negrito no original. Sublinhou-se.

O excerto acima sublinhado evidencia que o objetivo do Estado de Minas, ao subvencionar a Recorrente, era viabilizar a instalação da fábrica, sabedor, naturalmente, dos benefícios daí decorrentes para a economia mineira. Essa consciência da agregação de valor para a economia estadual foi reconhecida pelo Instituto de Desenvolvimento Econômico de Minas Gerais, que divulga, em seu site:

“Apesar de já contar com a base econômica diversificada, o novo foco do Governo de Minas Gerais é a atração de investimentos de alta tecnologia, sem diminuir a importância dos setores tradicionais. Os empreendimentos da chamada ‘nova economia’ têm aumentado consideravelmente sua participação na produção de riquezas em Minas Gerais e dizem respeito a 19 setores prioritários, como tecnologia da informação, componentes eletrônicos, softwares, aeronaves, aeroespacial, e às ciências da vida, como a indústria farmacêutica, a nanotecnologia e a biotecnologia, entre outros segmentos.

A meta da Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico é que, em 20 anos, o Estado possa gerar um novo PIB, composto principalmente pelos indicadores econômicos da alta tecnologia e serviços avançados.”³ Grifou-se.

Prosseguindo na comprovação do vínculo entre o crédito presumido de ICMS e a instalação da Recorrente em Minas Gerais, tem-se o conteúdo desenvolvido no tópico 2.1.1 da Impugnação, às fls. **206/211** destes autos. Naquela passagem, atestou-se que o crédito presumido de ICMS opera como um elemento sem o qual o empreendimento não teria sido erigido em Minas Gerais.

Diante da descrita relação (vinculação) entre o crédito presumido e o empreendimento, o primeiro adquire status de subvenção viabilizadora do segundo. Em casos como tais, tanto este esclarecido Conselho Administrativo quanto o douto Superior Tribunal de Justiça entendem que se configura subvenção para investimento e, por isso, o crédito presumido de ICMS não deve ser submetido à incidência do IR nem da CSL. A título de exemplo, seguem dois precedentes recentes:

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

Cita decisão proferida no processo administrativo nº 10980.724978/2013-51 e decisão do Superior Tribunal de Justiça no AgInt no REsp 1278400/RS. E adiciona:

³ <http://www.indi.mg.gov.br/category/oportunidades-de-investimento/>

Em função da importância de se evidenciar o papel do crédito presumido do ICMS de viabilizador do empreendimento, justifica-se uma nova visita aos pontos trabalhados no tópico 2.1.1 da Impugnação. Com efeito, nos *consideranda* do Protocolo de Intenções (fls. 261/262), há, dentre outros, os seguintes motivos para a sua assinatura:

- que é finalidade do ESTADO regular e fomentar as atividades econômicas (...) para tanto devendo ser observados os princípios jurídicos fundamentais, aqueles que informam o federalismo, a autonomia e o desenvolvimento das unidades federadas, o incremento do emprego e a expansão da renda;

Comentário: o primeiro considerando já ressalta o incremento do emprego e a expansão da renda como ensejos para a assinatura do Protocolo.

- que assim, o fomento das atividades econômicas é dever do ESTADO a quem compete planejar suas ações com envolvimento e efetivo comprometimento dos vários órgãos do governo e de representantes da sociedade organizada;

Comentário: destaca-se o reconhecimento de que o Estado precisa se planejar para fomentar, ou seja, para estimular as atividades econômicas em atenção ao primeiro considerando.

- que, em face das diretrizes gerais e específicas da política industrial do ESTADO, orientada em ações estratégicas, na definição de prioridades, na observância da seletividade e na formação de parcerias estratégicas com o setor privado visando o desenvolvimento industrial e comercial, interiorização da indústria e a política integrada de meio ambiente;

Comentário: industrializar-se é algo expressamente reconhecido como estratégico pelo Estado; ademais, o parque industrial da Recorrente se encontra fora da capital mineira, contribuindo, pois, para a desejada e necessária interiorização da indústria em Minas Gerais.

- que tais objetivos somente poderão ser alcançados mediante conjugação de esforços do ESTADO e dos municípios, cujos interesses são comuns e recíprocos, razão pela qual estes, no âmbito de suas competências, poderão, igualmente, tomar providências no sentido de viabilizar esse desenvolvimento;

Comentário: há claro reconhecimento no sentido de ser necessário que o Poder Público aja para viabilizar a interiorização da indústria e a elevação dos níveis de emprego e renda, ou seja, reconhece-se que sem estímulos aos empreendedores não é possível viabilizar o almejado pelo Estado e requerido pela sociedade.

10 - que tal atribuição tem como um de seus maiores objetivos o incremento do nível de emprego e redução das desigualdades regionais e sociais do ESTADO, sendo para tanto fundamental proteger os investimentos atuais e estimular os novos;

Comentário: de modo lógico, é declarado que os investimentos são imprescindíveis para a consecução dos objetivos do Estado, sendo que os ali referidos são os realizados pelos particulares que empreendem estimulados por

condições especiais oferecidas pelo Poder Público, de sorte a que entabulem verdadeira parceria, com compromissos recíprocos.

- que esses objetivos demandam comprometimento político e atuação focada e contínua por parte dos agentes e órgãos da Administração Pública, para os atuais investimentos e os novos, que exigem ações imediatas para a fixação e consolidação dos mesmos no ESTADO;

Comentário: reconhecimento de que a atuação do Estado é fundamental para “fixação e consolidação” dos investimentos.

- que é indispensável que o ESTADO, visando o incremento do desenvolvimento industrial e comercial, propicie condições para a manutenção dos investimentos atuais e a realização de novos investimentos no setor produtivo e tecnológico, mediante a formação de parcerias com o setor privado;

Comentário: como em toda parceria, a busca com o Protocolo pressupõe bilateralidade de obrigações geradoras de benefícios recíprocos.

- que há a necessidade, para a consolidação destes investimentos, de que sejam assegurados fomentos e financiamentos com recursos públicos por prazos e condições que propiciem não somente o sucesso dos mesmos como também condições isonômicas em relação aos outros Estados da Federação;

Comentário: o Estado reconhece a necessidade de estimular os empreendedores para que invistam em seu território, especialmente porque as demais Unidades da Federação também adotam esta política de atratividade.

- que os benefícios concedidos à MAXTRACK propiciam para a economia e desenvolvimento social do Estado de Minas Gerais a elevação das ofertas de emprego direto e indireto e do aumento das receitas do mesmo;

Comentário: há o literal e manifesto reconhecimento, por parte do Estado de Minas Gerais, da importância, para a sua economia, da fixação da Recorrente em solo mineiro.

- que a consolidação do setor de eletro-eletrônica, informática e telecomunicações, conforme previsto no projeto estruturador específico dos “Arranjos Produtivos Locais, do Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado – PMDI”, se reveste de grande importância para o desenvolvimento de atividades produtivas de base tecnológica, como é o caso da empresa citada;

Comentário: a Recorrente atua em ramo estratégico para o Estado, sendo este mais um elemento declaradamente decisivo para a concessão do estímulo.

- que a fruição dos benefícios decorrentes dos fomentos e dos financiamentos É CONDIÇÃO INDISPENSÁVEL para que a empresa MAXTRACK possa fixar-se definitivamente no ESTADO;

Comentário: a existência dos benefícios é indispensável para a Recorrente e como esta é estratégica para o Estado, o governo mineiro expressamente o reconheceu e se esforçou para que o parque tecnológico fosse instalado em seu território.

- que o permanente esforço do ESTADO para a viabilização de empreendimentos que possibilitem a dinamização e modernização do parque produtivo mineiro e o fortalecimento da economia estadual e regional, para o que é fundamental proteger os investimentos atuais e estimular os novos;

Comentário: o Estado apenas alcançará o nível competitivo de industrialização almejado se fomentar a fixação, no interior de suas fronteiras, de empresas que se sintam encorajadas a tanto.

- que a MAXTRACK apresenta as condições de que os esforços despendidos e estímulos concedidos à empresa irão atingir os benefícios sociais e econômicos almejados pelo ESTADO;

Comentário: mais um incontestado reconhecimento de que a Recorrente gerará, como de fato vem gerando, os retornos esperados pelo Estado.

- que nesse projeto serão atendidas todas as premissas justificadoras dos esforços do ESTADO em apoiá-lo;

Comentário: como em toda parceria, há a já comentada reciprocidade de obrigações ensejadoras de benefícios mútuos. Por isto, a Recorrente deve atender a determinadas metas, dentre as quais de investimentos e de geração de empregos.

Na Seção II, do Protocolo (fl. 262), estão quantificadas as obrigações da Recorrente. Nela, há compromissos bem definidos de geração de empregos, bem como de investimentos, inclusive com implantação de nova fábrica. Ademais, há compromisso de qualificação de mão de obra preferencialmente local.

Caso se estivesse a tratar de subvenção para custeio, os compromissos da Recorrente não seriam de natureza estrutural (nem estruturante), ou seja, não seriam obrigações voltadas à implantação da fábrica nem à evolução qualitativa da mão de obra local.

Implantação de fábrica e qualificação de mão de obra são elementos concretos que comprovam o desejo estatal de fomentar um nicho de mercado relevante para a economia, de modo que a Recorrente, recebedora/merecedora do incentivo, fosse capaz de deixar um legado para a comunidade em que se instalou.

Outro ponto importante: a Recorrente assumiu, formalmente, nº aludido Protocolo, o coerente compromisso de se manter no Estado por prazo mínimo de cinco anos, o que confere ao empreendimento um caráter duradouro.

A Recorrente, ainda, é obrigada a, semestralmente, enviar à Secretaria de Estado da Fazenda e à de Desenvolvimento Econômico relatórios comprobatórios do cumprimento dos compromissos que assumiu (fls. 274 e seguintes).

Comprovado, destarte, o caráter estratégico da parceria firmada entre a Recorrente e o Poder Público. O Regime Especial (fls. 266/273), que é fruto do Protocolo, confirma os compromissos assumidos naquele.

É preciso reconhecer que o crédito presumido não foi concedido à Recorrente para custear sua operação, pois se houvesse sido, não teria havido a necessidade de a Recorrente ter assumido as tantas obrigações previstas no Protocolo de Intenções. *(destaques do original)*

Sintetiza as premissas e conclusões nos seguintes termos:

Até o presente momento, foram fixadas as seguintes premissas:

- É incontroversa a intenção do Estado de Minas Gerais de subvencionar a Recorrente, via crédito presumido de ICMS;
- É também incontroverso que a Recorrente é titular do empreendimento atrelado ao crédito presumido do ICMS;
- Não foi questionado o cumprimento, pela Recorrente, das obrigações assumidas no Protocolo de Intenções firmado com o Estado, obrigações estas materializadas na instalação de fábrica, geração de empregos e qualificação de mão de obra;
- Ao contrário do defendido no v. acórdão recorrido, este ilustre Conselho Administrativo entende que “a caracterização de dado benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto predeterminado”;
- Também contrariando o entendimento espelhado no r. acórdão recorrido, entende o douto Superior Tribunal de Justiça que o crédito presumido de ICMS “não deve ser caracterizado como lucro da pessoa jurídica, mas, sim, como incentivo estatal para que a atividade do contribuinte seja melhor desempenhada e, por isso, não pode justificar a imposição de outros tributos, sob pena de mitigar ou até mesmo esvaziar a benesse concedida”⁴.

Eis as conclusões decorrentes das referidas premissas:

- Sem o crédito presumido de ICMS, a Recorrente não teria se instalado no Estado de Minas Gerais;
- O referido crédito presumido viabilizou o empreendimento feito pela Recorrente em Minas Gerais, empreendimento este traduzido na instalação da fábrica e na geração de empregos, renda e qualificação de mão-de-obra;

⁴ Cuida-se de entendimento sedimentado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, consoante declarado em acórdão fruto de julgamento realizado em abril de 2017:

“(…) CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ, CSLL PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. (...)III - **É PACÍFICO O ENTENDIMENTO NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA segundo o qual o crédito presumido de ICMS não se inclui na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.** (...)” Grifou-se.

(AgInt no REsp 1627291/SC, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/04/2017, DJe 10/04/2017)

- A partir do instante em que o crédito presumido viabilizou a instalação do empreendimento, adquiriu natureza de subvenção para investimento;
- Tratando-se de subvenção para investimento, o crédito presumido de ICMS não é tributável pelo IR nem pela CSL.

Invoca decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 574.706, declarando *em sede de repercussão geral, que o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins*, e argumenta que *o fundamento de tal decisão foi o reconhecimento de que o ICMS constitui receita dos Estados, não dos contribuintes. Noutros termos, o ICMS é signo presuntivo de riqueza dos Estados, razão pela qual não pode, ao mesmo tempo, ser elemento presuntivo de riqueza do contribuinte. Não sendo, então, signo presuntivo de riqueza do contribuinte, não irá, tal imposto, compor a base de cálculo de tributos a serem pagos pelas empresas.*

Reafirmando o que decidido no Recurso Extraordinário nº 240.785, o Supremo Tribunal Federal fixou que *o contribuinte deve ser tributado conforme os signos presuntivos de riqueza dele, contribuinte. Deduz, daí, para o presente caso, que o crédito presumido de ICMS não é uma receita pertencente ao contribuinte, mas sim um elemento redutor da arrecadação, elemento este outorgado pelo próprio titular de tal arrecadação. Não obstante, é necessário ter em mente que se trata de um elemento redutor da arrecadação que apenas tem lugar em virtude do cumprimento, pela Recorrente, das inúmeras obrigações assumidas junto ao Estado de Minas Gerais.*

Refere, também, o art. 25 da Lei nº 9.430/96, e defende que *as receitas e os rendimentos mencionados no artigo citado devem ser interpretados à luz dos arts. 43 e 45 do CTN, nos seguintes termos:*

Pois bem, o artigo 45 afirma que contribuinte será o titular da disponibilidade econômica ou jurídica de que trata o artigo 43. O crédito presumido de ICMS, como visto, é algo que o Estado oferece como redutor do ICMS que ele mesmo teria a receber, sendo oportuno repisar que esta oferta é uma contrapartida viabilizadora dos investimentos a que se comprometeu a Recorrente. **O crédito presumido, assim como o ICMS, é de titularidade do Estado**, o qual utiliza o primeiro para reduzir o segundo.

Neste momento, é oportuno verificar como a doutrina interpreta o citado artigo 45:

“Se o fato gerador do imposto é definido como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de rendas ou de proventos de qualquer natureza, o contribuinte **só pode ser o titular de tal disponibilidade**, pois só ele, no dizer do art. 121, parágrafo único, I, do CCTN, tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.”⁵ Itálico no original. Quanto ao mais, grifou-se.

⁵ SAKAKIHARA, Zuudi. In FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). Código Tributário Nacional Comentado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 193.

Nesse diapasão, (i) considerando os fatos narrados nos autos⁶ e (ii) os interpretando à luz (a) do direito positivo (Lei 9.430/1996 e CTN) e, também, (b) da doutrina, constata-se que o crédito presumido não representa uma riqueza da Recorrente e, portanto, não pode compor a base de cálculo do IRPJ nem da CSL. *(destaques do original)*

Pede, assim, o provimento deste Recurso Voluntário, para que seja reformado em parte o v. acórdão recorrido, sendo, então, declarado insubsistente o crédito tributário referente ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Em 02/02/2018 a Contribuinte noticia nos autos que em 01/02/2018 foi publicada decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em Embargos de Divergência em RESP nº 1.517.492/PR (e-fls. 454/483), reconhecendo que IRPJ e CSLL não incidem sobre o valor do crédito presumido de ICMS, como *exegese firmada a partir da reunião das duas Turmas que apreciam matéria tributária*. Adiciona que o Supremo Tribunal Federal afirmou que *não há repercussão geral de natureza constitucional neste debate*, de modo que a última instância para análise do assunto passa a ser justamente o Superior Tribunal de Justiça que, por sua vez, reitera-se, acaba de pacificar o tema por meio de sua Primeira Seção. Ressalta que *se está diante de um contexto em que o trâmite processual pode ser encurtado, já que a controvérsia jurídica, após anos de interessantes debates, foi dirimida*.

Em 06/04/2021 a Contribuinte reiterou o que informado na petição anterior e adicionou que o Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento do Recurso Extraordinário nº 835.818 em 02/04/2021, fixando a tese de que *surge incompatível, com a Constituição Federal, a inclusão de créditos presumidos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS*. (e-fls. 488/490)

Considerando que *não existe mais controvérsia acerca dos dois pontos versados neste feito administrativo*, requer a inserção deste processo em pauta de julgamento e pugna pelo provimento de seu Recurso Voluntário, para que seja reformado em parte o v. acórdão recorrido, sendo, então, declarado insubsistente o crédito tributário referente ao IRPJ e à CSL.

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser CONHECIDO.

A acusação fiscal classifica a *receita tributária dispensada de recolhimento ou devolvida pelos governos estaduais aos contribuintes do ICMS a título de crédito presumido como subvenção para custeio*, nos termos do art. 392, inciso I do Regulamento do Imposto de

⁶ Assinatura de Protocolo de Intenções, de Regime Especial de Tributação e assunção de obrigações qualitativas por parte da Recorrente (instalação de fábrica, geração de empregos e qualificação técnica de mão de obra).

Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - RIR/99, e invoca, também, o art. 521, §3º do RIR/99, segundo o qual *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*. Na sequência, apenas descreve os valores mensais de crédito presumido que foram adicionados ao lucro tributável.

A autoridade julgadora de 1ª instância rejeitou a impugnação da Contribuinte na parte em que pretendeu classificar o crédito presumido de ICMS em questão como subvenção para investimento, destacando-se de seus fundamentos que:

Conquanto tenha enfatizado o cumprimento de suas obrigações perante o Estado de Minas Gerais, note-se que a impugnante não demonstrou que o crédito presumido de ICMS, recebido nas condições previstas no Regime Especial de Tributação a que está sujeito o contribuinte, tenha características próprias de uma subvenção de investimento.

O alegado atendimento às condições estipuladas no Regime Especial de Tributação firmado com o Estado de Minas Gerais não garante, por si só, os efeitos pretendidos pela impugnante no âmbito dos tributos federais.

A ausência da estrita vinculação entre a subvenção recebida e o investimento no empreendimento econômico justifica a tributação do IRPJ e da CSLL pelas regras do lucro presumido, prevalecendo a tese da fiscalização de se tratar o caso de uma subvenção para custeio.

A Contribuinte se empenhou, em impugnação, em demonstrar o compromisso de investimento em *caráter duradouro* firmado com o Estado de Minas Gerais, afirmando que *o crédito presumido de ICMS operou como mecanismo de estímulo para que ocorresse a fixação da Impugnante em solo mineiro. Desde então, vem se traduzindo em benefício destinado à expansão, de sorte a viabilizar a geração de empregos e a realização de investimentos pela Impugnante*. E, com respeito à *subvenção de investimento na sistemática do lucro presumido*, apontou como *especificidade relevante*:

Tratando-se de apuração pelo lucro presumido, não há o confronto entre receitas e despesas, tal qual se dá no tocante ao lucro real. Entretanto, isto não impõe que as subvenções para investimento sejam lançadas na base do presumido. Não há nenhuma norma que estabeleça isto. Daí, uma vez caracterizada a subvenção como obrigatoriamente de investimento, não comporá a base do imposto de renda, seja na sistemática do lucro real ou do presumido, que é a enfocada nos presentes autos.

Prosseguindo no raciocínio. No lucro presumido, mesmo que não haja a contabilização em conta de reserva de capital, a apuração do imposto de renda levará em conta apenas as receitas, embora não todas. Por isto, a partir do instante em que determinada receita já não for, dada a sua essência, alocável na

base do imposto, a sua contabilização não poderá acarretar, tributariamente, nenhuma repercussão.

In casu, o crédito presumido de ICMS, por ser comprovadamente uma subvenção de investimento, ainda que não haja sido alocado em conta de reserva de capital, não poderia ser descaracterizado e não o será, dentre outros motivos, pela já explicada ausência de reflexo para fins de cálculo do imposto de renda e da CSL no lucro presumido. Nenhuma eventual imprecisão formal pode se sobrepor a isto.

Reitera-se, por relevante: eventual não contabilização na conta de reserva de capital não é capaz, diante dos detalhes expostos, de alterar a natureza da subvenção e, portanto, não gera efeito em relação à base de cálculo do lucro presumido.

Em recurso voluntário, a Contribuinte suprimiu esta argumentação final e adicionou questionamentos calcados nos arts. 43 e 45 do CTN, para limitar a incidência do IRPJ e CSLL, no lucro presumido, às *receitas próprias*, assim entendidas como *representativas de riqueza do Contribuinte*.

O caso presente guarda complexidade própria porque a autoridade lançadora classificou o crédito presumido de ICMS como subvenção para custeio e fundamentou o seu cômputo, no lucro presumido, no dispositivo do RIR/99 que reproduz o art. 53 da Lei nº 9.430/96, sem nada dizer acerca da ressalva de incidência lá expressa: *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*.

A Contribuinte, de seu lado, também não questionou este aspecto da legislação tributária aplicada, de modo que a autoridade julgadora de 1ª instância se limitou a validar a incidência por discordar da classificação da subvenção como se de investimento fosse. E, para tal conclusão, bastou a constatação de *ausência da estrita vinculação entre a subvenção recebida e o investimento no empreendimento econômico*, sem nada se dizer acerca do necessário registro em reserva de capital da subvenção para investimento.

Ocorre que, diante dos contornos da acusação fiscal, é desnecessário aqui adentrar aos requisitos para não tributação de subvenções para investimento e às discussões que se sucederam à edição da Lei Complementar nº 160/2017, bem como expor a complexidade que o art. 53 da Lei nº 9.430/96 atrai em razão da possibilidade de dedução dos custos e despesas recuperados – como enfrentado por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-006.113 relativamente a crédito presumido de IPI para ressarcimento de Contribuição ao PIS e de Cofins -, ou mesmo noticiar a recente decisão da 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9101-007.474, acerca da impossibilidade de exclusão, no lucro presumido, da receita escriturada em contrapartida a subvenção para investimento.

Isto porque a acusação fiscal aqui formulada é insuficiente para manutenção da incidência sobre o crédito presumido de ICMS quando concebido como subvenção para custeio e sob fundamento do disposto no art. 53 da Lei nº 9.430/96, vez que em princípio há, neste âmbito, correspondência entre os créditos presumidos e as despesas que eles se prestariam a recuperar: ICMS devido do mesmo período de apuração. Necessária seria alguma argumentação acerca da ressalva legal à adição daqueles valores ao lucro presumido, em especial na sua segunda parte: *salvo se os custos e despesas recuperados se referirem a período no qual o contribuinte tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado*.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Conclusão

O presente voto, portanto, é por CONHECER do recurso voluntário e DAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa