



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.902273/2014-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.020 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de dezembro de 2021
Recorrente OLIMED MATERIAL HOSPITALAR LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes e Fabiana Okchstein Kelbert, que votaram por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar o óbice relativo à tributação da subvenção, e devolver os autos à Unidade da Receita Federal do Brasil de jurisdição da Recorrente, para prosseguimento na análise do direito creditório. O Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lucia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert, e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo em epígrafe, com amparo no art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

O presente litígio tem origem em revisão de ofício de declaração de compensação onde o sujeito passivo informou como direito creditório **pagamento indevido de IRPJ/CSLL**, conforme informação contida no Despacho Decisório DRF/BLUMENAU/SC n.º 95/2018, exarado no âmbito do processo n.º 13971.720923/2018-83.

Consta o seguinte no mencionado Despacho Decisório:

DESPACHO DECISÓRIO N.º 95 / 2018

(...)

RELATÓRIO

O presente processo trata de revisão de ofício de declarações de compensação com homologação total pelo sistema informatizado da RFB (fls. 3/20).

A revisão de ofício tem como origem a análise fiscal dos PER/DCOMP realizada nos processos de n.ºs 13971.720856/2018-05 (IRPJ) e de 13971.720858/2018-96 (CSLL), em que não foi constatado a existência de pagamento indevido ou a maior de IRPJ e CSLL, o que resultou no indeferimento do reconhecimento do crédito e da não homologação das compensações.

Destaca-se que a íntegra dos fatos e fundamentos legais que resultaram na revisão de ofício dos débitos compensados indevidamente, encontra-se descrita nos despachos decisórios dos processos n.ºs 13971.720856/2018-05 (IRPJ) E 13971.720858/2018-96 (CSLL). (g.n.)

Para efeitos de decisão neste processo, utilizam-se os fatos e fundamentos legais descritos nos despachos decisórios dos processos de n.ºs 13971.720856/2018-05 (IRPJ) e de 13971.720858/2018-96 (CSLL), em que se transcreve:

Processo n.º 13971.720856/2018-05 (IRPJ)

“Revisão de ofício de PER/DCOMP

Por fim, cabe ressaltar que houve, conforme demonstrado no quadro 2 deste despacho decisório, no âmbito dos processos eletrônicos n.ºs 13971.9902273/2014-69 e 13971.902274/2014-11, o deferimento automático dos pedidos eletrônicos de restituição PER/DCOMP (quadro 1) e as homologações das compensações dos PER/DCOMP relacionados no quadro 43.

Em virtude de não ter sido reconhecido neste despacho decisório o direito creditório referentes aos pagamentos indevidos ou a maior constantes dos referidos PER/DCOMP, adotando o que determina a legislação tributária, revisamos de ofício e indeferimos estes pedidos de restituição, conforme dispõe os arts. 145, inciso III, e 149, inciso VIII, do CTN; art. 53 da Lei n.º 9.784, de 1999 e art. 286, inciso IV, do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF n.º 430, de 2012.

(...)

Da mesma forma, os créditos pleiteados pela pessoa jurídica OLIMED MATERIAL HOSPITALAR LTDA, relativamente aos Saldos Negativos de IRPJ e de Pagamentos Indevidos ou a Maior dos Saldos de IRPJ (quadros 48 e 49), não gozam de certeza e liquidez, nos termos do art. 170 do CTN, e devem ser todos INDEFERIDOS, tal como as compensações atreladas a estes créditos que devem ser NÃO HOMOLOGADAS.

(...)

Processo n.º 13971.720858/2018-96 (CSLL)

“Revisão de ofício de PER/DCOMP

Por fim, cabe ressaltar que houve, conforme demonstrado no quadro 2 deste despacho decisório, no âmbito dos processos eletrônicos n.ºs 13971.971.902275/2014-58, 13971.902276/2014-01, 13971.902277/2014-47,

13971.902903/2014-03, 13971.902904/2014-40, 13971.903323/2014-25 e 13971.903324/2014-70, o deferimento automático dos pedidos eletrônicos de restituição PER/DCOMP (quadro 1) e as homologações das compensações dos PER/DCOMP relacionados no quadro 43.

Em virtude de não ter sido reconhecido neste despacho decisório o direito creditório referentes aos pagamentos indevidos ou a maior constantes dos referidos PER/DCOMP, adotando o que determina a legislação tributária, revisamos de ofício e indeferimos estes pedidos de restituição, conforme dispõe os arts. 145, inciso III, e 149, inciso VIII, do CTN; art. 53 da Lei n.º 9.784, de 1999 e art. 286, inciso IV, do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF n.º 430, de 2012.

(...)

Diante do acima exposto e da análise realizada nos processos n.ºs 13971.720856/2018-05 (IRPJ) e de 13971.720858/2018-98 (CSLL), há de se concluir pelo não reconhecimento do direito creditório de pagamento indevido ou a maior a título de IRPJ (código 2089) e de CSLL (código 2372) dos valores demonstrados no quadro 48, bem como a não homologação dos compensados no quadro 49, devendo através desta Revisão de Ofício serem cobrados os valores de saldo a pagar constantes do quadro 50.

(...)

Em face desse Despacho Decisório o sujeito passivo propôs, também nos autos do processo n.º 13971.720923/2018-83, manifestação de inconformidade.

Tendo em vista que a referida DCOMP objeto da revisão de ofício realizada no processo n.º 13971.720923/2018-83 havia sido homologada no âmbito do presente processo, a autoridade fazendária local informou, mediante despacho de encaminhamento, haver copiado todas as peças daquele processo para os presentes autos, bem como submetido a manifestação de inconformidade à apreciação da DRJ.

Apreciada a manifestação de inconformidade, a DRJ de origem julgou-a improcedente.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário alegando, em síntese, o seguinte:

a) que possui benefícios tributários concedidos pelo Estado de Santa Catarina relacionados a subvenções para investimento decorrentes de crédito presumido do ICMS, através dos programas: (i) ICMS Pró-Emprego - Tratamento Tributário Diferenciado que visa incrementar ou facilitar as importações, concedido pela Resolução n.º 076/2008, de 28 de maio de 2008, e (ii) Tratamento Tributário Diferenciado n.º 125000001635271 com início em 01/2013, Termo de Concessão n.º 155000004300509;

b) que o referido crédito presumido de ICMS, por se caracterizar como subvenção governamental, deve ser excluído da apuração do lucro operacional, assim como também não pode ser confundido/caracterizado como “renda” ou “acrécimo patrimonial”, não sendo passível, portanto, de tributação pelo IRPJ e CSLL, independente da forma de tributação adotada;

c) que tomou as medidas contábeis necessárias para contabilizar os benefícios recebidos do convênio em uma conta redutora de custos, que é sua verdadeira origem, e apurou os valores recolhidos a maior efetuando a compensação através de PER/DCOMPs com débitos próprios, vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;

d) que foi surpreendida pelo Despacho Decisório n.º 95/2018, por meio do qual procedeu-se à revisão de ofício de compensações totalmente homologadas pelo sistema informatizado da Receita Federal do Brasil, conforme PER/DCOMPs objeto dos processos administrativos n.ºs 13971.720856/2018-05 (IRPJ) e 13971.720858/2018-96 (CSLL);

e) que independentemente de ser classificado com subvenção para custeio ou investimento, o crédito presumido de ICMS é uma subvenção governamental, daí porque não pode integrar o lucro operacional da empresa, não é receita, mas redução de custo/despesa e, assim, deve ser escriturado em conta redutora de despesa, tal como procedeu a contribuinte;

f) que há precedentes no STJ (REsp n.º 1.517.492/PR e REsp n.º 1.605.245/RS) confirmando que o crédito presumido de ICMS não pode ser tributado pelo IRPJ e pela CSLL;

g) que, além disso, é necessário pontuar que os incentivos fiscais concedidos pelos Estados são na realidade redutores de despesas ou recuperações de custos, e não receita ou faturamento, conforme reconhecido e demonstrado em recentes decisões proferidas pelo CARF (acórdãos n.ºs 3201-005.670 e 3402-003.042);

h) que, em conclusão, é irrelevante a discussão sobre a classificação dos benefícios/incentivos fiscais, se subvenção para “custeio”, “investimento” ou “recomposição de custos”, haja vista que independentemente das especificações não constituirá receita ou faturamento da recorrente, mas sim mera redução/estorno de custos incorridos no mesmo período de apuração.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais previstos nas normas que regem o Processo Administrativo Fiscal, logo, dele tomo conhecimento.

Inicialmente deve-se destacar que **não foi juntado aos presentes autos os despachos decisórios exarados no âmbito dos processos n.ºs 13971.720856/2018-05 (IRPJ) e 13971.720858/2018-96 (CSLL)**, que conteriam as razões pelas quais a autoridade fazendária local entendeu que o crédito presumido do ICMS em questão deveria compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Da mesma forma, **não se encontram nos presentes autos: (i)** a DCOMP objeto da revisão de ofício realizada no âmbito do processo n.º 13971.720923/2018-83, que desconstituiu a compensação que havia sido homologada no presente processo; **(ii)** a DIPJ e a DCTF, necessárias à demonstração do direito creditório informado na DCOMP; **(iii)** os elementos da escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em especial, as partes do Diário, do Razão e do Lalur, que comprovariam a contabilização da contrapartida do crédito presumido do ICMS, seja como Reserva de Capital (art. 182, § 1º, "d", da Lei n.º 6.404/76), seja como Reserva de Incentivos Fiscais (art. 195-A da mesma Lei); **(iv)** informação sobre se o sujeito passivo optou pelo RTT nos anos de 2008 e 2009; e **(v)** cópia dos instrumentos por meio dos quais o Estado de Santa Catarina concedeu os benefícios fiscais ao sujeito passivo.

Isso posto, **a primeira vista**, seria necessária a realização de diligência a fim de que fossem acostados aos autos os elementos acima referidos.

No entanto, no acórdão recorrido constam as seguintes informações que, a meu juízo, são suficientes para o julgamento do litígio:

Relatório

Trata o processo de Declaração de Compensação (PER/DCOMP) número 36999.60000.290414.1.7.04-0985 em que foram declarados **crédito de pagamento indevido de IRPJ Lucro Presumido (código 2089) do período 06/2009**, pago em 31/07/2009, no valor originário de R\$ 20.706,37 (valor total do DARF de R\$ 59.895,41), e débitos nele declarados. (g.n.)

(...)

Voto

(...)

6. Antes de apreciar o litígio, **convém mencionar que o contribuinte apresentou outros Per/Dcomps com crédito de pagamento indevido de IRPJ Lucro Presumido (código 2089) e CSLL Lucro Presumido (código 2372) de períodos entre 2º trimestre de 2009 ao 4º trimestre de 2013**, conforme tabela abaixo. Dada a similaridade dos casos, todos os processos estão sendo julgados concomitantemente. (g.n.)

(...)

8. Nos referidos processos, cujos despachos decisórios apresentam teor semelhante, **ao analisar as Fichas 14A – Apuração do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido das DIPJ original e retificadora, dos anos-calendários 2009 a 2013, a autoridade fiscal explica que o contribuinte reduziu o lucro presumido nos períodos entre o 2º trimestre de 2009 e o 4º trimestre de 2013**, em decorrência de exclusão de valores a título de “Doações e Subvenções para Investimento”, na conta titulada “Demais Receitas e Ganhos de Capital”. (g.n.)

(...)

13. A autoridade fiscal observou que a legislação mencionada faz referências à forma de apuração pelo lucro real, não citando expressamente a tributação na forma de apuração pelo lucro presumido. **E conclui que não há previsão legal para o benefício fiscal da subvenção para investimento para os optantes do lucro presumido**. Em reforço a esse entendimento, cita o artigo 10 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997: (g.n.)

Art. 10. Do imposto apurado com base no lucro arbitrado ou no lucro presumido não será permitida qualquer dedução a título de incentivo fiscal.

14. Apesar disso, o auditor fiscal prosseguiu em sua análise, e passou a examinar o benefício concedido pelo Estado de Santa Catarina, a fim de verificar tratar-se ou não de subvenção para investimento. Para tanto, valeu-se das disposições contidas no Parecer Normativo CST nº 112/1978, segundo o qual, o subvencionador (Governo do Estado de Santa Catarina) deve ter o "animus" de subvencionar para investimento, e o beneficiário deve aplicar a subvenção, efetiva e especificamente, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico.

(...)

Como visto acima, o direito creditório informado pelo sujeito passivo na DCOMP aqui sob exame tem origem em pagamento indevido ou a maior do **IRPJ do 2º trimestre do ano de 2009, o qual foi apurado pelas regras do lucro presumido**, pois, conforme alegado, a recorrente teria erroneamente incluído na base de cálculo do imposto o crédito presumido do ICMS recebido do Estado de Santa Catarina, que, por se caracterizar como "redução de custo/despesa", não se submeteria à tributação do IRPJ e da CSLL.

Isso posto, conforme também expressamente afirmado na peça recursal, **a questão litigiosa é meramente de direito, e consiste em saber se o crédito presumido do ICMS deve,**

ou não, ser oferecido à tributação do IRPJ/CSLL apurados com base nas regras do lucro presumido.

Nesse sentido, entendo que o recurso pode ser apreciado por esta Turma mesmo sem a juntada dos documentos e informações antes referidos.

Pois bem, o **art. 30 da Lei nº 12.973/2014** veio pacificar uma controvérsia interpretativa até então existente, sobre se os benefícios fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal relativamente ao ICMS (dentre eles o crédito presumido ora sob exame) devem, ou não, ser considerados subvenção para investimento.

Referida norma **(i)** estabeleceu que **o crédito presumido do ICMS deve ser qualificado como subvenção para investimento**, bem como **(ii)** **determinou a aplicação retroativa** dessa qualificação a processos administrativos e judiciais ainda em curso, nos termos de seus §§ 4º e 5º (incluídos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 pela Lei Complementar nº 160/2017).

A própria RFB, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 40/2021, reconhece a retroatividade do referido art. 30 da Lei nº 12.973/2014. É a seguinte a ementa da referida Solução de Consulta:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. LEI COMPLEMENTAR Nº 160, DE 2017. RETROATIVIDADE. POSSIBILIDADE.

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

O disposto no §4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2020, aplica-se retroativamente, nos termos do §5º desse mesmo artigo, não podendo desfazer a coisa julgada, e alcança os incentivos e benefícios fiscais instituídos por legislação estadual até a data de início da produção de efeitos da LC nº 160, de 2017. (g.n.)

Na hipótese em que o incentivo ou benefício fiscal ou financeiro-fiscal tenha sido concedido em desacordo com o rito estabelecido pela LC nº 24, de 1975, impõe-se que sejam observadas as exigências de registro e depósito, na Secretaria Executiva do Confaz, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos incentivos/benefícios, a teor do versado no art. 3º da LC nº 160, de 2017.

(...)

Isso posto, **conforme estabelecido no art. 30 da Lei nº 12.973/2014**, aplicado retroativamente no âmbito do presente processo, **o crédito presumido do ICMS é qualificado como subvenção para investimento**, e não como subvenção para custeio, como defendido da decisão recorrida, **e nem como "redução de custo/despesa"**, como defendido pela recorrente.

Por sua vez, o fato de o crédito presumido do ICMS ser qualificado como subvenção para investimento, **embora seja uma condição necessária** para que o respectivo valor deixe de ser tributado pelo IRPJ, **não é condição suficiente**, pois outras devem ser observadas.

Sobre o assunto o *caput* do mesmo art. 30 da Lei nº 12.973/2014 estabelece que as subvenções para investimento não serão computados **no lucro real**, desde que observadas as condições previstas em seus incisos I e II.

A norma, todavia, não autoriza que as subvenções para investimento deixem de ser computadas na determinação do **lucro presumido**.

É a seguinte a redação do art. 30 da Lei nº 12.973/2014:

Subvenções Para Investimento

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: (g.n.)

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: (g.n.)

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) (g.n.)

§ 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) (g.n.)

(...)

Portanto, conforme previsão expressa da norma acima, **em especial no seu § 2º**, o fato de o crédito presumido do ICMS ser qualificado como subvenção para investimento **não é condição suficiente** para que deixe de ser oferecido à tributação do IRPJ.

Realmente, como visto acima, o art. 30, *caput*, e seus incisos I e II, bem como os seus §§ 1º e 2º, da Lei nº 12.973/2014, impõe **condições** para que a subvenção para investimento deixe de ser oferecida à tributação, dentre elas, que o sujeito passivo adote a tributação do IRPJ com base no **lucro real**.

Da mesma forma, o art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, vigente à época dos fatos tratados no presente processo (2009), também impunha **condições** para que a subvenção para investimento não fosse oferecida à tributação do IRPJ, dentre elas, que o sujeito passivo apuasse **lucro real**.

É a seguinte redação do art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77:

Art. 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

(...)

§ 2º - **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: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (g.n.)

a) **registradas como reserva de capital**, que somente poderá ser utilizada para **absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social**, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (g.n.)

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e **utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas**. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (g.n.)

(...)

Repare que **a obrigatoriedade apuração de lucro real é requisito logicamente necessário ao cumprimento das demais condições** previstas tanto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, quanto no art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77.

O art. 30, *caput*, e seus incisos I e II, da Lei nº 12.973/2014 estabelecem, como **condição** para que o sujeito passivo deixe de oferecer a subvenção para investimento à tributação do IRPJ, **o necessário registro de seu valor em uma conta contábil intitulada Reserva de Incentivos Fiscais** (conta essa prevista no art. 195-A da Lei nº 6.404/76, incluído pela Lei nº 11.638/2007), **e que tal valor somente poderá ser utilizado para (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.

E o art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, vigente à época dos fatos, estabelecia, como condição à fruição do direito a não tributação da subvenção para investimento, que o valor recebido a esse título fosse registrado em uma conta contábil intitulada **Reserva de Capital** (art. 182, § 1º "d", da Lei nº 6.404/76, revogado pela Lei nº 11.638/2007), **que somente poderia ser utilizado para (i)** absorver prejuízos, **(ii)** ser incorporado ao capital social, ou **(iii)** cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Ora, é cristalino que **somente a pessoa jurídica que mantenha escrituração comercial completa** poderá adotar um **plano de contas** que contenha, dentre todas as outras, a conta de **Reserva de Incentivos Fiscais**, ou a de **Reserva de Capital**, conforme o caso.

É também claro como a luz solar que **só por meio da escrituração comercial completa** é que a pessoa jurídica conseguirá demonstrar que o valor recebido a título de subvenção para investimento foi integralmente creditado na conta Reserva de Incentivos Fiscais, ou na conta de Reserva de Capital, e que eventual utilização do valor ali registrado não teve outra destinação que não aquelas legalmente previstas.

Por outro lado, o Fisco somente poderá verificar o cumprimento das condições acima referidas se a pessoa jurídica apurar o IRPJ segundo as regras do **lucro real**, pois só nessa hipótese é que a legislação tributária impõe ao sujeito passivo a **obrigatoriedade** de manter escrituração comercial e fiscal completa (arts. 251 a 262 do RIR/99).

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 n.º 9.430/96.

Esse é também o entendimento da RFB, que por meio de sua Solução de Consulta Cosit n.º 438/2017, determinou a tributação das subvenções para investimento no caso de pessoa jurídica que apure lucro presumido, como é o caso da recorrente, conforme ementa e trecho de seus fundamentos, a seguir transcritos:

Solução de Consulta Cosit n.º 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. (g.n.)

Dispositivos Legais: Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12; Parecer Normativo CST n.º 112, de 1978; Lei n.º 9.249, de 1995, art. 15; Lei n.º 9.430, de 1996, art. 25, II; Instrução Normativa RFB n.º 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 n.º 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. (g.n.)

(...)

Veja ainda 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 n.º 07 (R1)**, de 2010 (e também na sua versão original, de 2008, já vigente à época dos fatos), *in verbis*:

Pronunciamento CPC n.º 07 (R1):

(...)

Alcance

1. **Este Pronunciamento Técnico deve ser aplicado na contabilização** e na divulgação de **subvenção governamental** e na divulgação de outras formas de assistência governamental. (g.n.)

(...)

Definições

3. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento Técnico com as definições descritas a seguir:

(...)

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

(...)

6. **A subvenção governamental é também designada por:** subsídio, **incentivo fiscal**, doação, prêmio, etc. (g.n.)

Subvenção governamental

(...)

9. **A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização** a ser adotado. Assim, por exemplo, **a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.** (g.n.)

(...)

12. **Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar**, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido. (g.n.)

(...)

15. **O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:** (g.n.)

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada

diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.

(...)

É importante destacar, ainda, que **a apuração do IRPJ com base nas regras do lucro presumido é uma faculdade** posta a disposição dos sujeitos passivos que não desejem se submeter à obrigatoriedade de manter escrituração comercial e fiscal completa, que, como sabemos, é complicada e custosa.

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).

Argumenta também a recorrente que conforme decidido pelo STJ no âmbito do EREsp n.º 1.517.492/PR e do REsp n.º 1.605.245/RS, as subvenções para investimento decorrentes de crédito presumido do ICMS não devem compor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (mesmo que apurado lucro real).

No entanto é preciso ressaltar, em primeiro lugar, que esses 2 (dois) acórdãos do STJ não vinculam o julgamento do presente feito, pois não foram processados segundo o rito dos "recursos repetitivos".

E, em segundo lugar (**e mais importante**), nesses 2 (dois) julgados **o STJ afastou a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido do ICMS sob o argumento de que a exigência viola o pacto federativo**, conforme se observa na ementa ao REsp n.º 1.605.245/RS (que faz expressa referência ao EREsp n.º 1.517.492/PR), *in verbis*:

REsp n.º 1.605.245/RS:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC/1973. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. IRRELEVÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO COMO "SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO" OU "SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO" FRENTE AOS ERESP. N. 1.517.492/PR. CONSEQUENTE IRRELEVÂNCIA DOS ARTS. 9º E 10 DA LC N. 160/2017 E §§ 4º E 5º DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014 PARA O DESFECHO DA CAUSA.

(...)

5. **Todas as subvenções (de custeio ou investimento) e recuperações de custos integram a Receita Bruta Operacional**, na forma do art. 44, III e IV, da Lei n. 4.506/64, sendo que as subvenções para investimento podem ser dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pelo Lucro Real, desde que cumpram com os requisitos previstos no art. 38, do Decreto-Lei n. 1.598/77 (atual art. 30, da Lei n. 12.973/2014). (g.n.)

6. **Considerando que no julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR** (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) **este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64. Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar ex lege a classificação do crédito presumido de ICMS como "subvenção para investimento" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições.**

(...)

Ocorre que o mesmo argumento (violação ao pacto federativo) não pode ser aqui examinado, pois implicaria, ao fim e ao cabo, na discussão sobre a constitucionalidade do art. 44 da Lei n. 4.506/64, dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar n. 160/2017, do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 (todos expressamente citados na ementa do REsp n.º 1.605.245/RS, acima transcrita), e do art. 38, § 2º, do Decreto-lei n.º 1.598/77, algo é vedado nos julgamentos realizados no CARF, conforme estabelecido em sua Súmula n.º 2:

Súmula CARF n.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Dito de outro modo:

a) acaso os referidos julgados do STJ houvessem sido processados segundo o rito dos "recursos repetitivos", o que foi ali decidido deveria ser aqui acolhido, **independentemente de concordarmos, ou não, com as razões que sustentaram aquelas decisões;**

b) mas como os referidos julgados do STJ **não** foram processados segundo o rito dos "recursos repetitivos", **em princípio** poderíamos adotar aqui suas **razões de decidir** (mas não as próprias decisões do STJ, pois não são vinculantes), acaso com elas concordássemos;

c) ocorre que como os referidos julgados do STJ tomaram como razões de decidir a inconstitucionalidade de leis tributárias, **não podem elas servirem como razões de decidir no presente processo.**

Tendo em vista todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto

Fl. 13 do Acórdão n.º 1302-006.020 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13971.902273/2014-69

Declaração de Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias.

Em que pese, como de costume, estar muito bem fundamentado voto do ilustre relator, Marcelo Cuba Netto, ousou discordar do seu entendimento, pelas razões que passo a expor.

Basicamente, a discussão posta no presente processo é se as subvenções de ICMS recebidas pelo contribuinte, que optou pela apuração do lucro na modalidade presumida, devem compor ou não a base de cálculo do IRPJ.

De pronto, como constou do apelo do contribuinte, não se pode olvidar que o Superior Tribunal de Justiça tem se manifestado, em diversos julgados, no sentido de que a União Federal não tem competência para tributar um dinheiro que o Estado-membro deu ao contribuinte (ou melhor, deixou de cobrar do contribuinte), sob pena de se ferir de morte o pacto federativo, que foi consagrado no Texto Constitucional de 1988.

Além disso, o STJ entende que a tributação de valores que o Estado-membro deixou de receber do contribuinte iria de encontro à imunidade constitucional recíproca, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea a), da Constituição Federal de 1988.

Dentre outros julgados, este entendimento foi consagrado pela 1ª Seção de Julgamento do STJ, nos autos dos Embargos de Divergência do Resp. n.º 1.517.492, que recebeu a seguinte ementa:

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.

(EREsp 1517492/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJE 01/02/2018)

Em outra oportunidade, provocado pela PGFN, que alegou fato superveniente, tendo em vista a publicação da Lei Complementar n.º 160/17 e a suposta necessidade de comprovação dos requisitos elencados no *caput* do artigo 30 da Lei n.º 12.973/14, para que a subvenção fosse considerada como de custeio – e, por consequência, não tributada pelo lucro real – o Superior Tribunal de Justiça ratificou o entendimento daquele julgado, cuja ementa foi transcrita acima. Veja-se, neste sentido, a ementa do Resp 1.605.245:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC/1973. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. **IRRELEVÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO COMO "SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO" OU "SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO" FRENTE AOS ERESP. N. 1.517.492/PR. CONSEQUENTE IRRELEVÂNCIA DOS ARTS. 9º E 10 DA LC N. 160/2017 E §§ 4º E 5º DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014 PARA O DESFECHO DA CAUSA.**

1. Afasto o conhecimento do recurso especial quanto à violação ao art. 535, do CPC/1973, visto que fundada a insurgência sobre alegações genéricas, incapazes de individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incide na espécie, por analogia, o enunciado n. 284, da Súmula do STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

2. Consoante a lição contida no Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978 (D.O.U. de 11 de janeiro de 1979), para efeito do enquadramento de determinado incentivo ou benefício fiscal na condição de "subvenção para custeio", de "subvenção para investimento" ou de "recuperações ou devoluções de custos" (receita bruta operacional, na forma dos incisos III e IV do artigo 44, da Lei n.º 4.506/1964) é preciso analisar a sua lei de criação, inexistindo qualquer faculdade do contribuinte a respeito.

3. Se a subvenção é fornecida como auxílio econômico genérico para a empresa em suas despesas como um todo ou em suas despesas genericamente atreladas a seus objetivos sociais, se está diante de "subvenção para custeio" ou "subvenção para operação", respectivamente. Por outro lado, se a subvenção é entregue à empresa de forma atrelada a uma aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos a serem realizados por aquela empresa e tendo a sua

conformidade aos planos de investimento avaliada e fiscalizada pelo Poder Público, se está diante de uma "subvenção para investimento". Em suma: na "subvenção para investimento" há controle por parte do Poder Público da aplicação do incentivo recebido pela empresa nos programas informados e autorizados. Nas demais subvenções, não.

4. Segundo o mesmo Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978, as "recuperações ou devoluções de custos" (inciso III, do artigo 44, da Lei n.º 4.506/1964), quando concedidas por lei, são auxílios econômicos que têm por causa um custo anteriormente suportado pela empresa e explicitamente identificado na própria lei de criação que se objetiva anular ou reduzir, havendo aí um encontro contábil de receita (como recuperação de custo) e despesa correspondente (como custo suportado) a fim de se aproximar da neutralidade econômica, ressarcindo a empresa daquilo que ela sofreu.

5. Todas as subvenções (de custeio ou investimento) e recuperações de custos integram a Receita Bruta Operacional, na forma do art. 44, III e IV, da Lei n. 4.506/64, sendo que as subvenções para investimento podem ser dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pelo Lucro Real, desde que cumpram com os requisitos previstos no art. 38, do Decreto-Lei n. 1.598/77 (atual art. 30, da Lei n. 12.973/2014).

6. Considerando que no julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64. Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar ex lege a classificação do crédito presumido de ICMS como "subvenção para investimento" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições.

7. A irrelevância da classificação contábil do crédito presumido de ICMS posteriormente dada ex lege pelos §§ 4º e 5º do art. 30, da Lei n. 12.973/2014 em relação ao precedente deste Superior Tribunal de Justiça julgado nos EREsp 1.517.492/PR já foi analisada por diversas vezes na Primeira Seção, tendo concluído pela ausência de reflexos. Seguem os múltiplos precedentes: AgInt nos EREsp. n. 1.671.907/RS, AgInt nos EREsp. n. 1.462.237/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.572.108/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.402.204/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.528.920/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, todos julgados em 27.02.2019; AgInt nos EAREsp. n. 623.967/PR, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.400.947/RS, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.577.690/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.585.670/RS, AgInt nos EREsp. n. 1.606.998/SC, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.627.291/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.658.096/RS, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.658.715/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Assusete Magalhães, todos julgados em 12.06.2019.

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(REsp 1605245/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/06/2019, DJe 28/06/2019) (detacou-se)

E quando se analisa o inteiro teor do acórdão proferido, pode-se verificar que o entendimento que tem prevalecido no âmbito do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que é *"irrelevante a discussão a respeito da classificação contábil do referido benefício / incentivo fiscal, se "subvenção para custeio", "investimento" ou "recomposição de custos", já que o*

referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64.”

Este entendimento do STJ, se tivesse sido proferido pela sistemática dos recursos repetitivos, seria vinculante, e, por isso, seria suficiente para afastar a pretensão da União Federal de tributar um valor que é um dinheiro do Estado-membro e, por determinação constitucional, não estaria dentro do campo de competência da União Federal para incidência do imposto sobre a renda.

Ademais, também é de conhecimento público, que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou de forma definitiva e vinculante, nos autos do RE nº 574.706, no sentido de que o ICMS não pode compor a receita para fins de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. Em síntese, neste precedente, o STF entendeu que o tributo estadual é um dinheiro do Estado-membro e/ou do Distrito Federal e só transita pelas contas do contribuinte, e, por isso, não pode ser considerado como receita passível de tributação por aquelas contribuições. Confira-se a ementa do referido julgado:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (RE 574706, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017)

Desta forma, o Supremo Tribunal Federal, *mutatis mutantes*, na mesma linha do STJ, tem o entendimento de que a União Federal não pode gravar, com tributos, riqueza dos demais entes da Federação.

Contudo, como sabido, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem competência para analisar e declarar a inconstitucionalidade de lei vigente e válida no ordenamento jurídico pátrio. Assim, a aplicação daqueles precedentes, notadamente os proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça, poderia levar à conclusão de se estar declarando a inconstitucionalidade de dispositivo legal.

Mas não é este o caso ora em análise, na medida em que, ao se verificar a legislação em vigor, no que concerne à apuração do lucro presumido, não se chega à outra conclusão, senão pela impossibilidade de as subvenções, sejam elas de custeio ou investimento, comporem a base de cálculo do IRPJ. Explica-se.

A diferenciação ente as subvenções de custeio e as de investimento e os requisitos para se reconhecer cada uma delas permeia as discussões no âmbito do CARF há muitos anos, mas sempre voltadas à apuração do lucro real.

No passado, com base nas previsões do Parecer Normativo CST n.º 112/1978, os julgados proferidos por este Conselho se preocupavam em identificar os requisitos e condições estabelecidos pelas legislações estaduais quando da concessão de subvenções às entidades e se estas cumpriam de forma correta a contabilização e destinação dos recursos recebidos dos Estado-membros e do Distrito Federal. Cita-se, como exemplo, o acórdão n.º 9101.003.167:

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. E não basta a mera intenção, deve estar claro no diploma legal que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos claros de controle para verificar se as condições serão atendidas. Espera-se que os investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.

ETAPAS DE VERIFICAÇÃO A SEREM CUMPRIDAS PARA CARACTERIZAR A SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS.

Devem ser cumpridas duas etapas de verificação para atestar se os recursos podem ser reconhecidos como subvenção para investimentos: primeiro, se a legislação do ente subvencionante, em tese, estabelece critérios objetivos e efetua o devido controle para acompanhar a efetividade da aplicação dos recursos; e segundo, se os requisitos de ordem formal (art. 38, § 2º, alíneas "a" e "b" do Decreto-lei n.º 1.598, de 26/12/1977) e material (aplicação efetiva dos recursos em investimentos) foram atendidos.

PROGRAMA FOMENTAR. ABATIMENTOS NO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA DECORRENTES DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DOS EMPRÉSTIMOS. IMPOSSIBILIDADE DE RETROAÇÃO DE EFEITOS.

Descontos obtidos de empréstimos contraídos no passado não tem o condão de retroagir efeitos no sentido de qualificar os valores como subvenções para investimento, vez que ausentes os requisitos necessários previstos em legislação. (acórdão n.º 9101.003.167 – Sessão de 05/10/2017)

Contudo, essa discussão ganhou uma nova roupagem com a edição da Lei Complementar n.º 160/17, na medida em que foram introduzidos dois parágrafos no artigo 30 da Lei n.º 12.973/14, que deixaram claro que toda subvenção relativa ao ICMS, se cumpridos os requisitos do *caput* do mencionado artigo, seriam considerada como subvenção para investimento.

Por outro lado, o caráter interpretativo dessa alteração legislativa, nos termos do artigo 106 do CTN, se mostra com a leitura da redação do § 5º, que determinou a aplicação do novo entendimento aos processos administrativos e judiciais ainda em curso. Confira-se:

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 n.º 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

De fato, a redação do dispositivo, como bem colocou o relator em seu voto, está relacionada às entidades que apuram o lucro real e, assim, a princípio, não se aplicaria aquele entendimento ao presente caso, uma vez que, por opção, o contribuinte apurou o lucro na modalidade presumida.

Ocorre que, quando se analisa a legislação em vigor à época dos fatos geradores, notadamente o RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), pode-se verificar que, na sistemática de apuração presumida do lucro, as subvenções – sejam elas de custeio e ou de investimento – não compõe a base de cálculo na apuração do lucro da entidade.

Deve-se registrar, de pronto, que, no caso da apuração pelo lucro real, há determinação expressa do legislador para que a subvenção “para custeio ou operação” seja computada na apuração do “lucro operacional”, como se depreende da redação do artigo 392 do RIR/99. Confira-se:

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais

Já no que tange às subvenções para investimento, como já demonstrado pelo relator, o Decreto-Lei nº 1.598/77, mesmo antes da vigência da Lei 12.973/14, já previa a possibilidade de exclusão dos valores recebidos a esse título, desde que cumpridos determinados requisitos pela entidade. O disposto naquele Decreto está refletido no RIR/99, em seu artigo 443, que tinha a seguinte redação:

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Todavia, no que concerne ao lucro presumido, não há esta determinação, seja para tributação das subvenções para custeio, seja para exclusão dos valores recebidos a título das subvenções de investimentos, quando cumpridos os requisitos pelo contribuinte. É que o artigo 518 daquele RIR/99, ao determinar qual seria a base de cálculo na apuração do lucro presumido, assim se pronuncia:

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

Neste sentido, quando se analisa o artigo 244 do RIR/99, ao qual o artigo 519 transcrito acima faz remissão, verifica-se quais são os elementos que compõe à receita bruta que deverá ser considerada para fins de apuração do lucro presumido. Veja-se:

Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).

O que se verifica do artigo 244 do RIR/99 é que, na composição da receita bruta, não houve determinação, pelo legislador, para que as subvenções fossem incluídas nesta composição.

Neste sentido, fica nítido que as subvenções não podem ser consideradas na composição da lucro presumido e, por isso, com toda venia, deve ser afastado o argumento do relator quando afirma que a só as entidades que apuram o lucro real poderiam se valer da exclusão dos valores recebidos a título de subvenção de investimentos, uma vez que, em síntese, só essas entidades poderiam cumprir as “*demais condições previstas tanto no art. 30, caput, e seus incisos I e II, da Lei nº 12.973/2014, quanto no art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77*”.

Há de se ressaltar, neste ponto, que o próprio Supremo Tribunal Federal, no já citado RE nº 574.706, entendeu que o “*ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS*”, justamente porque o tributo estadual não pode ser considerado como uma receita da entidade, sendo um valor pertencente ao Estado-membro ou ao Distrito Federal.

Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça já proferiu entendimento de que, no caso de crédito presumido de ICMS, estes valores (dos créditos presumidos) não podem ser

considerados como receita da empresa e, por isso, não devem compor a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Veja-se as ementas das decisões proferidas pelo Tribunal:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO. INCENTIVO FISCAL. NATUREZA JURÍDICA DIVERSA DE RECEITA OU FATURAMENTO.

1. Segundo a jurisprudência desta Corte os valores provenientes do crédito presumido do ICMS **não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações**, razão pela qual não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg no AREsp 626.124/PB, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 6/4/2015; AgRg no REsp 1.494.388/ES, Rel. Ministra Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4ª Região), Primeira Turma, DJe 24/3/2015; AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 19/12/2014; AgRg no REsp 1.329.781/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 3/12/2012.

2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1247255/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/11/2015, DJe 26/11/2015) (destacou-se)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO 535/CPC. NÃO OCORRÊNCIA. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. IMPOSSIBILIDADE. ENTENDIMENTO PACÍFICO DO STJ. CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. NÃO VIOLAÇÃO.

1. Não houve ofensa ao art. 535 do CPC, na medida em que o Tribunal de origem dirimiu, fundamentadamente, as questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos presentes autos.

2. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que o crédito presumido referente ao ICMS não tem natureza de receita ou faturamento, razão pela qual não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg no REsp 1319102/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2013, DJe 12/03/2013, AgRg no REsp 1274900/SC, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 26/02/2013, DJe 11/03/2013, AgRg no REsp 1329781/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/11/2012, DJe 03/12/2012.

(...)

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no AREsp 6.343/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/08/2013, DJe 06/09/2013) (destacou-se)

Portando, por não serem consideradas como receitas da entidade, não há que se falar na incidência do IRPJ sobre os valores recebidos a título de subvenção, seja ela de custeio ou de investimento.

No presente caso, o óbice levantado pela fiscalização para não reconhecer o direito creditório do Recorrente foi o fato de, supostamente, não existir “*previsão legal para o benefício fiscal da subvenção para investimento para os optantes do lucro presumido.*”

Assim, uma vez superado esse óbice, nos termos da fundamentação supra, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito creditório invocado pelo Recorrente nas declarações de compensação ora em análise, homologando-as.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias