



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.902276/2014-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.023 – 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.

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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1302-006.020, de 6 de dezembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 13971.902273/2014-69, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente Redator

Participaram da sessão de 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).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1302-006.023 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13971.902276/2014-01

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que não homologou a compensação apresentada pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito de de pagamento indevido de CSLL Lucro Presumido (código 2372) do período 06/2009, pago em 31/07/2009, no valor originário de R\$ 3.476,42 (valor total do DARF de R\$ 28.213,19).

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto: (1) As subvenções para custeio são classificadas como “outros resultados operacionais”, e têm natureza de receita, já que esta abrange não somente a venda de bens e serviços, mas também demais ganhos, independentemente de denominação, devendo ser computadas na apuração do lucro; (2) As subvenções para investimento e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros; (3) Mantém-se o despacho decisório, de crédito de pagamento indevido de CSLL, quando o contribuinte refaz a apuração do(a) contribuição, reduzindo-o(a) por motivo de exclusão de valores a título de “Subvenção para Investimento”, mas não logra comprovar o direito ao benefício, cujo ônus lhe compete.

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 nº 076/2008, de 28 de maio de 2008, e (ii) Tratamento Tributário Diferenciado nº 125000001635271 com início em 01/2013, Termo de Concessão nº 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 “acréscimo 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/DCOMP 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 (EREsp 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

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:¹

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

¹ Deixa-se de transcrever a declaração de voto apresentada, que pode ser consultada no acórdão paradigma desta decisão.

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 nº 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 n.º 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 nº 9.430/96.

Esse é também o entendimento da RFB, que por meio de sua Solução de Consulta Cosit nº 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 nº 438/2017:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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

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

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

(...)

Fundamentos

(...)

14. De forma preambular, **ressalta-se que dúvidas poderiam surgir quanto a aplicabilidade ou não do disposto no art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que afasta da tributação os recursos recebidos a título de subvenção para investimento.** Com efeito, seriam oferecidos a tributação os valores decorrentes das subvenções de custeio e excluídos os valores das subvenções de investimento. **Todavia, tal dispositivo tem efeito somente na apuração do lucro real, não sendo aplicado à apuração do lucro presumido, caso que ora é tratado.** Portanto, como conclusão lógica, a classificação da subvenção como de custeio ou de investimento é irrelevante para deslinde dos questionamentos apresentados. (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 nº 07 (R1)**, de 2010 (e também na sua versão original, de 2008, já vigente à época dos fatos), *in verbis*:

Pronunciamento CPC nº 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 nº 1.605.245/RS, acima transcrita), e do art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, algo é vedado nos julgamentos realizados no CARF, conforme estabelecido em sua Súmula nº 2:

Súmula CARF nº 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.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente Redator