



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.902904/2014-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1002-003.050 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 05 de outubro de 2023
Recorrente OLIMED MATERIAL HOSPITALAR S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Miriam Costa Faccin, que proviam o recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Aílton Neves da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Miriam Costa Faccin – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Rafael Zedral, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Miriam Costa Faccin.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1002-003.050 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 13971.902904/2014-40

Relatório

Trata-se, na origem, de Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação – PER/DCOMP n.º 35628.22847.150714.1.3.04-3086 e relacionados, em que a Contribuinte pretende compensar débitos tributários próprios com suposto crédito decorrente de **pagamento indevido ou a maior de IRPJ e de CSLL**, em decorrência de **benefícios tributários concedidos pelo Estado de Santa Catarina** através dos programas: **a) ICMS – Pró – Emprego**. Tratamento Tributário Diferenciado que visa incrementar ou facilitar as importações, concedido pela Resolução n.º 076/2008, de 28 de maio de 2008, e **b) Tratamento Tributário Diferenciado n.º 125000001635271** com início em 01/2013, Termo de Concessão n.º 155000004300509.

Conforme se verificar dos autos, o Despacho Decisório (e-fls. 21/27), **não reconheceu o direito creditório pretendido**, sob a justificativa de que *“não gozam de certeza e liquidez, nos termos do art. 170 do CTN, e devem ser todos INDEFERIDOS, tal como as compensações atreladas a estes créditos que devem ser NÃO HOMOLOGADAS”*. Confira-se:

Diante do acima exposto e da análise realizada nos processos n.ºs 13971.720856/2018-5 (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.**

DECISÃO

No exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil previstas no inciso I, alínea “b”, do artigo 6º da Lei n.º 10.593/2002, com a redação dada pela Lei n.º 11.457/2007, delegada através do art. 2º da Portaria RFB n.º 1453, de 29/09/2016, e 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, **REVEJO DE OFÍCIO as declarações de compensação homologadas eletronicamente pelo sistema informatizado da RFB, no qual DECIDO pelo NÃO RECONHECIMENTO do direito creditório dos valores demonstrados no quadro 48 da fundamentação e, consequentemente, pela NÃO HOMOLOGAÇÃO das compensações demonstradas no quadro 49 da fundamentação deste despacho decisório, em virtude da análise realizada nos processos de n.ºs 13971.720856/2018-05 (IRPJ) e de 13971.720858/2018-96 (CSLL).**

A Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 33/47), por meio da qual, sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) a contribuinte é pessoa jurídica de direito privado, constituída nos termos e na forma da legislação comercial vigente, tem como objeto social o comércio atacadista de instrumentos e material para uso médico, cirúrgico, hospitalar, de laboratórios e outros, conforme se depreende do contrato social ora em anexo;
- (ii) por conta de sua atividade econômica, a empresa possui benefícios tributários concedidos pelo Estado de Santa Catarina relacionados a subvenções de investimentos, através dos programas: a) 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 b) Tratamento Tributário Diferenciado n.º 125000001635271 com início em 01/2013, Termo de Concessão n.º 155000004300509 (doc. 901 a 912 do processo administrativo);

- (iii) tendo a empresa constatado que o referido crédito presumido, por se caracterizar como uma subvenção de investimento, deveria ser excluído da apuração no lucro operacional, não sendo passível, portanto, de tributação pelo IRPJ e CSLL, tomou as medidas contábeis necessárias para contabilizar os benefícios recebidos do convênio em uma conta redutora de custos, e apurou os valores recolhidos a maior efetuando a compensação através da PER/DCOMPs com débitos próprios, vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;
- (iv) todavia, esta contribuinte foi surpreendida pelo presente Despacho Decisório n.º 95/2018, por meio do qual o agente fiscal responsável, com fundamento nos artigos 145, inciso III, e 149, inciso VIII, do Código Tributário Nacional, procedeu a revisão de ofício de declarações de compensação com homologação total pelo sistema informatizado da Receita Federal do Brasil, realizadas através das PER/DCOMPs objetos dos processos administrativos n.ºs 13971.720856/2018-05 (IRPJ) e 13971.720858/2018-96 (CSLL);
- (v) a motivação da revisão de ofício, conforme informado pelo próprio fiscal estão descritas nos processos administrativos n.ºs 13971.720856/2018-05 (IRPJ) e 13971.720858/2018-96 (CSLL), por meio do qual a fiscalização responsável centra-se no argumento de que a contribuinte ao excluir o crédito presumido na apuração da CSLL, equivocou-se, pois no entendimento da Receita Federal, as receitas têm, claramente, a natureza de subvenção para custeio, fazendo parte do lucro operacional da empresa;
- (vi) com todo o respeito, cumpre asseverar com veemência que o presente pedido de revisão não deve prosperar, pois a sua motivação encontra-se calcada unicamente em interpretações equivocadas por parte do Auditor Fiscal na classificação do que se caracterizaria como subvenção de custeio e subvenção de investimento, para ao final, manifestar sua posição no sentido de que somente as subvenções de investimento devem ser excluídas do lucro real;
- (vii) portanto, esta contribuinte não concorda com o Despacho Decisório objeto do presente processo, eis que a Contribuinte tem direito ao aproveitamento de crédito, razão pela qual se pugna, desde já, pela reforma da decisão administrativa aqui recorrida, reconhecendo-se e homologando-se, em definitivo, a compensação declarada por este sujeito passivo.

Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Manifestação de Inconformidade apresentada fosse apreciada. E, em 15 de maio de 2020, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (“DRJ/CTA”), em

Acórdão de n.º 06-69.729 (e-fls. 79/106), entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) 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”;
- (ii) o indigitado crédito presumido de ICMS não se caracteriza como subvenção para investimento, mas sim subvenção para custeio;
- (iii) na condição de subvenção para custeio, tais créditos serão computados na determinação do lucro operacional, conforme artigo 392 do RIR/99;
- (iv) classificadas como “outros resultados operacionais”, as subvenções para custeio têm natureza de receita, tendo em conta a abrangência da base de cálculo do PIS (e da Cofins), estipulada pelo artigo 1º e parágrafos da Lei n.º 10.637/2002 (e Lei n.º 10.833/2003 para a Cofins). Conforme se depreende por simples leitura desse dispositivo, o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica abrange não somente as decorrentes de venda de bens e serviços, mas também todas as demais, independentemente de denominação, o que alcança as subvenções para custeio;
- (v) quanto aos embargos de divergência n.º 1.517.492, julgado no STJ em 08/11/2017, cuida-se de decisão que não vincula a Administração Tributária;
- (vi) a regra geral é que ambas subvenções devem ser computadas na determinação do lucro líquido, sendo que as subvenções para custeio ou operação integram o resultado operacional, enquanto que as subvenções para investimento compõem o resultado não operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizadas como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva;
- (vii) o Parecer Normativo CST n.º 112/78 exige perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento, impondo-se também a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;

- (viii) o Programa Pró-Emprego já foi objeto de diversas consultas feitas por contribuintes com jurisdição em Santa Catarina, conforme as já citadas soluções de consulta formuladas pela Disit da 9ª Região Fiscal. Ou seja, esse programa já foi reiteradamente analisado pela Administração Tributária, que sempre se manifestou uniformemente no sentido de que não constitui subvenção para investimento. E tais decisões sempre se pautaram pelas orientações dadas no Parecer Normativo CST n.º 112/78, sob a justificativa de inexistência de vinculação direta entre a redução do ICMS e obrigação de aplicação em empreendimento;
- (ix) Contribuinte não trouxe qualquer prova de que teria escriturado os valores de subvenção na conta patrimonial de reserva de lucros. Nesse ponto é relevante pontuar que, em processos de compensação/restituição, o ônus da prova é do contribuinte eis que, ao formular um pedido de ressarcimento ou uma declaração de compensação, ele alega a existência de um direito, cabendo a ele provar seus fatos constitutivos, nos termos do artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil;
- (x) a ausência de prova do cumprimento dos requisitos legais, em particular, o registro em reserva de lucros, é suficiente para rejeitar o pleito de excluir da base de cálculo do IRPJ os valores recebidos a título de subvenções, consoante recentes julgados do CARF;
- (xi) aduz ainda que o artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014 também condiciona o benefício da exclusão na determinação do lucro real ao registro em reserva de lucros, requisito este que não restou comprovado pelo contribuinte;
- (xii) Contribuinte apenas alega que reinvestiu o valor correspondente ao benefício na modernização, readequação e expansão do parque fabril ou na pesquisa e desenvolvimento de novos produtos. Mas, novamente, não juntou nenhuma prova nesse sentido. Ademais, ainda que lograsse comprovar os aventados investimentos, a caracterização da subvenção para investimento não estaria demonstrada. Isso porque, conforme justificado anteriormente, o Programa Pró-Emprego concedido pelo Estado de Santa Catarina não configura, em abstrato, subvenção para investimento.

Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

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

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

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

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

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

Mantém-se o despacho decisório, de crédito de pagamento indevido de CSLL, quando o contribuinte refaz a apuração da contribuição, reduzindo-a por motivo de exclusão de valores a título de “Subvenção para Investimento”, mas não logra comprovar o direito ao benefício, cujo ônus lhe compete.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.

Em 07/12/2021, a Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão de nº 06-69.729, através de sua Caixa Postal – Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), conforme se verifica do “Termo de Ciência por Abertura de Mensagem” (e-fl. 109), e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 142/153), por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Manifestação de Inconformidade, nos seguintes termos:

- (i) o crédito presumido de ICMS nada mais é senão uma modalidade de incentivo fiscal, concedido pelos Estados para atender a diversas razões de ordem política e econômica. Grosso modo, tais créditos são concedidos como forma de auxílio à iniciativa privada e por essa razão, têm eles a natureza de típica subvenção;
- (ii) independente se classificado com subvenção de custeio ou investimento, o crédito presumido de ICMS é uma subvenção governamental e 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;
- (iii) caso os créditos fossem considerados parte integrante da base de incidência dos dois tributos federais, haveria a possibilidade de esvaziamento ou redução do incentivo fiscal estadual e, além disso, seria desvirtuado o modelo federativo, que prevê a repartição das competências tributárias;
- (iv) esse entendimento foi recentemente fixado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça ao julgar EREsp nº 1.517.492/PR, em 08/11/2017. O colegiado entendeu que a tributação, pela União, de valores correspondentes a incentivos fiscais geraria estímulo à competição indireta com um estado-membro, em violação aos princípios da cooperação e da igualdade;
- (v) firmou-se o entendimento no âmbito do STJ de ser 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 RIR;

- (vi) o crédito presumido de ICMS além de não poder integrar o lucro operacional da empresa, não é receita, mas redução de custo/despesa, sem qualquer discussão de suas características, se de subvenção de “investimento” ou “custeio” devendo ser prontamente reformado o presente despacho decisório e consequentemente validar a compensação da contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

Admissibilidade e Tempestividade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 23-B da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais “RICARF”), com redação dada pela Portaria MF nº 329/2017¹ e pela Portaria CARF nº 6.786/2022². Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência da decisão recorrida em **07/12/2021** (e-fl. 109), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **16/12/2021** (e-fl. 112), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972³.

Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

¹ Art. 23-B. As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratam: I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor.

² Art. 1º Elevar a até 120 (cento e vinte) salários mínimos, o limite das turmas extraordinárias para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, assim considerado o valor constante do sistema de controle do crédito tributário.

Parágrafo único. A elevação de limite atribuída às turmas extraordinárias não prejudica a competência das turmas ordinárias sobre os recursos voluntários tratados no caput.

³ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Mérito

O propósito recursal consiste no reconhecimento do direito creditório referente ao **pagamento indevido ou a maior de CSLL**, em decorrência de **benefícios tributários concedidos pelo Estado de Santa Catarina** através dos programas: **a) ICMS – Pró – Emprego**. Tratamento Tributário Diferenciado que visa incrementar ou facilitar as importações, concedido pela Resolução n.º 076/2008, de 28 de maio de 2008, e **b) Tratamento Tributário Diferenciado n.º 125000001635271** com início em 01/2013, Termo de Concessão n.º 155000004300509.

Conforme exposto no relatório, o Acórdão recorrido **manteve integralmente a decisão que não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação pleiteada**, tendo em vista que, “*o Programa Pró-Emprego concedido pelo Estado de Santa Catarina não configura, em abstrato, subvenção para investimento*”.

Para melhor ilustração do caso, transcrevo o seguinte trecho do Acórdão recorrido:

“21. Alega a interessada que o crédito presumido de ICMS pode ser classificado tanto como subvenção de custeio como subvenção de investimento; e que, em qualquer caso, não integra o lucro operacional da empresa e não configura receita. Conforme se demonstrará no item seguinte, o **indigitado crédito presumido de ICMS não se caracteriza como subvenção para investimento**, mas sim subvenção para custeio.

22. Na condição de **subvenção para custeio**, tais **créditos serão computados** na determinação do **lucro operacional**, conforme o já citado art. 392 do RIR/99, abaixo repetido. Note-se que o referido artigo encontra-se topicamente localizado na seção correspondente a “Outros Resultados Operacionais”:

(...)

26. Não há como acolher a tese da defesa, que alega que o **crédito presumido do ICMS, decorrente do programa Pró-Emprego**, promovido pelo Estado de Santa Catarina, configura subvenção para investimento. Na verdade, **trata-se de subvenção para custeio**.

(...)

34. Entretanto, o contribuinte apenas alega que assim procedeu. **Não trouxe qualquer prova de que teria escriturado** os valores de **subvenção na conta patrimonial de reserva de lucros**. Neste ponto é relevante pontuar que, em processos de compensação/restituição, o **ônus da prova é do contribuinte** eis que, ao formular um pedido de ressarcimento ou uma declaração de compensação, ele alega a existência de um direito, cabendo a ele provar seus fatos constitutivos, nos termos do art. 373 inciso I do Novo CPC.

35. A **ausência** de prova do **cumprimento dos requisitos legais**, em particular, o **registro em reserva de lucros**, é **suficiente para rejeitar o pleito** de excluir da base de cálculo do IRPJ os valores recebidos a título de subvenções, consoante recentes julgados do CARF, abaixo copiados:

(...)

36. **Sustenta também a recorrente** que recentemente entrou em vigor a **nova redação** do artigo 30 da **Lei n.º 12.973/2014**, segundo o qual os **incentivos e os benefícios fiscais** ou financeiro-fiscais relativos ao **ICMS**, desde que devidamente concedidos

pelos Estados e pelo Distrito Federal, **passam a ser considerados** como **subvenções para investimento**.

37. Contudo, **ainda que assim o seja**, o referido dispositivo **também condiciona** o benefício da exclusão na determinação do lucro real **ao registro em reserva de lucros**, requisito este que **não restou comprovado pelo contribuinte**.

40. O **contribuinte apenas alega** que **reinvestiu** o valor correspondente ao **benefício** na modernização, readequação e expansão do parque fabril ou na pesquisa e desenvolvimento de novos produtos. Mas, novamente, **não juntou nenhuma prova** nesse sentido. Ademais, ainda que lograsse comprovar os aventados investimentos, a caracterização da subvenção para investimento não estaria demonstrada. Isso porque, conforme justificado anteriormente, o **Programa Pró-Emprego** concedido pelo Estado de Santa Catarina **não configura**, em abstrato, **subvenção para investimento**. Os **decretos regulamentadores** desse benefício **não estabelecem nenhuma obrigação**, pelo subvencionado, de investir em seu ativo imobilizado, de modo que **não se encontra** presente o **animus do subvencionador**. O **Parecer Normativo CST n.º 112/78 exige** perfeita sincronia da **intenção do subvencionador** com a **ação do subvencionado**. Isso significa que não basta o animus do subvencionador quando desacompanhado da ação do subvencionado, assim como não basta a efetiva aplicação da subvenção em investimentos sem a intenção do subvencionador em criar uma subvenção para investimento.

(...)

41. À vista do exposto, voto no sentido de **julgar improcedente** a manifestação de inconformidade, para manter o despacho decisório.” (e-fls. 94, 99, 103/106, g.n.)

Na espécie, conforme demonstrado, verifica-se que a **decisão recorrida justificou a improcedência** da Manifestação de Inconformidade no fato de que, o Programa Pró-Emprego não configura subvenção para investimento, já que “*não se encontra presente o animus do subvencionador*” e ainda que fosse considerado subvenção para investimento, o Contribuinte não comprovou o registro em reserva de lucros.

Como se vê, a questão trazida a este Colegiado consiste em definir se o benefício concedido pelo Estado de Santa Catarina (Programa Pró-Emprego) consiste em uma subvenção para investimento apta à excluir o crédito presumido de ICMS da base de cálculo da CSLL.

Em suas razões recursais a Recorrente afirma que “*Independente se classificado com subvenção de custeio ou investimento, o crédito presumido de ICMS é uma subvenção governamental e 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*” (e-fl. 145, g.n.).

Delimitada a insurgência recursal a ser apreciada, faz-se necessário revisitar alguns conceitos para melhor contextualizar a controvérsia.

Benefícios ou Incentivos Fiscais de ICMS

Os chamados benefícios ou incentivos fiscais são instrumentos de desoneração tributária que eliminam ou reduzem a carga sobre determinadas pessoas ou operações ou mesmo de caráter regional.

Leandro Paulsen esclarece que, apesar de haver distinções na doutrina a respeito das expressões “benefício fiscal” e “incentivo fiscal”, ambas são comumente tratadas como sinônimas:

“Pode-se argumentar que “benefício fiscal” constitui tratamento favorecido pura e simplesmente, enquanto “incentivo fiscal” pressupõe a ideia de indução do comportamento do contribuinte. Mas há quem não os distinga, sendo certo que, efetivamente, costumam ser tratadas como sinônimas.”⁴

Nesse contexto, os Estados-Membros utilizam-se da concessão de benefícios fiscais ou financeiros (isenções, reduções de base de cálculo, créditos presumidos, alíquotas reduzidas, etc.) para obterem vantagens competitivas perante os demais, com o escopo de aumentar o desenvolvimento local através da atração de novos investimentos e da consequente geração de empregos e ganhos sociais.

Com isso, convém neste ponto identificar, se as subvenções para investimento representadas por incentivos fiscais de ICMS, a exemplo do crédito presumido, podem ser tratadas como receitas para fins de incidência tributária, independentemente de seu tratamento contábil.

Do ponto de vista contábil, a Resolução CFC 1.305/2010, que, aprova a norma técnica NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais, define subvenção como:

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.

Subvenções relacionadas a ativos são subvenções governamentais cuja condição principal para que a entidade se qualifique é a de que ela compre, construa ou de outra forma adquira ativos de longo prazo. Também podem ser incluídas condições acessórias que restrinjam o tipo ou a localização dos ativos, ou os períodos durante os quais devem ser adquiridos ou mantidos.

Pela definição acima, percebe-se que a subvenção é uma assistência governamental na forma de contribuição pecuniária, mas pode haver outras formas de assistência, como redução de custos ou manutenção do capital nas mãos do particular. Ou seja, essa definição alcança isenções ou reduções de tributos, subsídios, doações, incentivos fiscais, etc.

A referida resolução dispõe que o tratamento contábil da subvenção governamental é de receita, e raramente gratuita, já que para sua concessão impõe certos requisitos ao particular, devendo assim ser reconhecida ao longo do período para sua demonstração no resultado, não podendo ser creditada diretamente no patrimônio líquido:

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 14ª ed., São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 157.

(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.

15A. Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento da receita com subvenção na demonstração do resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser feita em conta específica do passivo.

15B. Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios ou acionistas, fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pela demonstração do resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido, para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações, tal valor, **após ter sido reconhecido na demonstração do resultado, pode ser creditado à reserva própria (reserva de incentivos fiscais), a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados.** (g.n.)

Em regra, as subvenções governamentais somente deverão ser reconhecidas no resultado quando forem recebidas e as condições estabelecidas para a sua fruição forem atendidas, ou quando houver razoável certeza de que isso aconteça⁵.

Existindo condições a serem atendidas, a subvenção, inicialmente, deverá ser reconhecida como passivo, com o reconhecimento da receita em base sistemática e racional ao longo da vida útil do ativo a ela relacionado, de modo a ser confrontada com as despesas necessárias ao cumprimento de tais condições. Outra possibilidade é reconhecer a parcela da subvenção como dedução de tais despesas⁶.

Assim, para a contabilidade não há uma diferenciação entre subvenção para custeio ou subvenção para investimento, devendo-se escriturar como receita os valores recebidos para fins de demonstração aos usuários da contabilidade. E isso se justifica, do ponto de vista contábil, para que possibilite a análise, dentre outros fatores, do desempenho do empreendimento, da saúde financeira, da dependência de capital⁷.

Já no âmbito da legislação tributária federal, a subvenção para investimento possui conceito específico, conferido pelo Parecer Normativo CST nº 112/1978 (PN 112), o qual a define como a “*transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos*” (item 2.11).

⁵ SANTOS, Mateus Alexandre Costa dos. Contabilidade Tributária: um enfoque nos IFRS e na legislação do IRPJ. 2ª ed., São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023, p. 497.

⁶ SANTOS, Mateus Alexandre Costa dos. Contabilidade Tributária: um enfoque nos IFRS e na legislação do IRPJ. 2ª ed., São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023, p. 497.

⁷ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; et al. Manual de contabilidade societária. Aplicável a todas as sociedades. São Paulo: Atlas, 2010, p. 605.

O PN 112 diferencia, de forma clara, a subvenção para investimento da subvenção para custeio (ou operação); muito embora ambas sejam computadas na determinação do lucro líquido, temos que a subvenção para custeio, nos termos do artigo 44 da Lei n.º 4.506/64, é qualificada, tributariamente, como receita operacional, e, nos termos do item 2.5 do PN 112, é definida como “*a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas*”. Assim, as subvenções para custeio são tributáveis, enquanto as subvenções para investimento, se atendidos alguns requisitos exigidos pela legislação tributária, não.

Originalmente, conforme o §2º do artigo 38 do Decreto-lei 1.598/1977, as subvenções para investimento feitas pelo poder público não eram computadas na determinação do lucro real, desde que fosse:

- a) registradas como reserva de capital, tal qual a determinação da Lei das S.A.;
ou
- b) feitas em cumprimento de obrigação para garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Após a publicação da Lei 11.638/2007, com a introdução do artigo 195-A na Lei 6.404/1976, as subvenções para investimentos passaram a ser contabilizadas em reserva de incentivos fiscais, conta do patrimônio líquido, mas, de modo a neutralizar os efeitos tributários dessas transferências patrimoniais, a Lei 11.941/2009 determinou que os valores recebidos a título de subvenções para investimento deveriam ser demonstrados como receita em contas de resultado antes de serem registradas no patrimônio líquido, para excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O ajuste contábil, portanto, era neutro do ponto de vista fiscal.

Nesse sentido:

“Para assegurar a neutralidade tributária nessa situação, a Lei n.º 11.941/2009 **permitiu a exclusão da receita de subvenção** ou doação reconhecida **no período na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que** a parcela excluída fosse **destinada, e mantida, na Reserva de Incentivos Fiscais**, de que trata o art. 195-A da Lei n.º 6.404/1976.

Pois bem, com a L 12.973 (art. 30), em essência, a tributação das subvenções e doações não foi alterada, pois permanece a possibilidade da exclusão da respectiva receita, reconhecida no período, para fins de determinação do lucro real e da BC CSLL, **desde que a parcela correspondente seja registrada na Reserva de Incentivos Fiscais**, essa criada pela Lei n.º 11.638/2007. Além disso, a receita de subvenção ou doação reconhecida no período continua não integrando as bases de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas (inciso X do §3º do art. 1º da Lei n.º 10.637/2002 e inciso IX do §3º do art. 1º da Lei n.º 10.833/2003, inseridos pela L 12.973)”⁸ (g.n.).

Como se vê, **trata-se apenas de um critério para demonstração contábil, não alterando a natureza do instituto**. Em outras palavras, **não é por conta da contabilização que**

⁸ SANTOS, Mateus Alexandre Costa dos. Contabilidade Tributária: um enfoque nos IFRS e na legislação do IRPJ. 2ª ed., São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023, p. 503.

a subvenção para investimento se tornou receita, na medida em que a sua natureza jurídica é de transferência de capital, a exemplo da integralização de capital pelos sócios⁹.

Essas discussões a respeito da classificação dos incentivos fiscais em subvenções para investimento e de custeio caíram por terra com a publicação a Lei Complementar n.º 160/2017.

No ponto, destaca-se a doutrina:

“De início, destaca-se que a **LC 160/2017** foi instituída com o intuito de disciplinar a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com a alínea “g” do inc. XII do § 2º do art. 155 da CF/1988. Outrossim, **função precípua** da referida norma era, justamente, **afastar discussões a respeito da classificação jurídica dos benefícios de ICMS** no que diz respeito à incidência de IRPJ e CSLL, **se subvenções para custeio ou subvenções para investimento**”¹⁰.(g.n.)

Nesse contexto, a **LC 160/2017** permitiu a convalidação de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e Distrito Federal sem autorização prévia do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), bem como **consignou expressamente que os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenção para investimento, o que ocorreu pelo acréscimo dos §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei 12.973/2014**¹¹, previsto no artigo 9º da LC. Ainda, **vedou a exigência de outros requisitos ou condições não previstas no referido artigo para a configuração dos incentivos como subvenção para investimento**, assim como registrou a sua imediata aplicação aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, demonstrando sua natureza interpretativa, nos termos do artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional (“CTN”)¹².

Tal conclusão corrobora-se no voto proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques, no REsp 1.605.245/RS, através do seguinte trecho: “*para o precedente aqui firmado e agora aplicado, restou 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*”.

Confira-se, a propósito, a ementa do mencionado acórdão:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO

⁹ SCHOUREI, Luis Eduardo. Subvenções para investimento e parceria público-privada. Revista de Direito Tributário Atual, n. 27, 2012, p. 485/486.

¹⁰ BERGAMINI, Adolpho [et. at.]. Série controvérsias tributárias e os precedentes do CARF tributação sobre a receita PIS/COFINS. Indaiatuba: Editora Foco, 2022, p. 218/219.

¹¹ § 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 n.º 160, de 2017) (Revogado pela Medida Provisória n.º 1.185, de 2023)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar n.º 160, de 2017) (Revogado pela Medida Provisória n.º 1.185, de 2023)

¹² BERGAMINI, Adolpho [et. at.]. Série controvérsias tributárias e os precedentes do CARF tributação sobre a receita PIS/COFINS. Indaiatuba: Editora Foco, 2022, p. 219.

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 nº 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 nº 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 1.605.245/RS, 2ª Turma, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, j. em 25.06.2019, g.n.)

Do Programa Pró-Emprego

O Programa Pró-Emprego foi instituído pela Lei Estadual n.º 13.992/2007 (Estado de Santa Catarina), dispondo o seu artigo primeiro o seguinte:

Art. 1º Fica instituído no âmbito da Secretaria de Estado da Fazenda o **Programa Pró-Emprego**, com o **objetivo de promover o incremento da geração de emprego e renda no território catarinense**, por meio de **tratamento tributário diferenciado** do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - **ICMS**.

Muito já se discutiu a respeito da natureza desse Programa Pró-Emprego, se se enquadraria no conceito geral de subvenção ou de outros benefícios fiscais de desoneração.

Pela análise do Acórdão recorrido, percebe-se que a interpretação dada pela Administração Tributária ao referido Programa Pró-Emprego é de crédito presumido de ICMS, conforme se constata pelos trechos abaixo transcritos (e-fl. 92):

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 n.º 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.

15. Esclarece que o incentivo fiscal está previsto no art. 8º, inciso II, III, c/c § 6º, incisos I e II, e §11, inciso I, do Decreto n.º 105, de 14/03/2007 (Estado de Santa Catarina) o qual regulamentou a Lei 13.992, de 15/02/2007, e foi concedido através de Parecer favorável emitido pela Secretaria do Estado de Fazenda de Santa Catarina, contido na Resolução n.º 076/2008, datada de 28/05/2008 e posteriormente pelo **Termo de Concessão n.º 155000004300509** (Tratamento Tributário Diferenciado n.º 125000001635271), datados de 13/11/2015. Pela Resolução, foi deferido o enquadramento da Olimed Material Hospitalar Ltda no Programa Pró-Emprego.

16. Após examinar trechos do Decreto Estadual n.º 105/2007, que disciplina o Programa Pró-Emprego, instituído pela Lei n.º 13.992, de 2007, a autoridade fiscal concluiu que se está diante de subvenção para custeio e não subvenção para investimento, assim se pronunciando:

Observa-se pelos elementos acima explanados da legislação do estado de Santa Catarina, que o crédito presumido previsto no art. 8º, incisos II e III, c/c § 6º, incisos I e II, possui características de subvenção para custeio ou operação, pois não há vinculação específica na aplicação em implantação ou expansão do empreendimento. É um tipo de subvenção genérica, sem imposição de vincular o

E, inclusive o Acórdão recorrido menciona as soluções de consulta formuladas pela Disit da 9ª Região Fiscal a respeito do Programa Pró-Emprego, todas no mesmo sentido de que **não constitui subvenção para investimento, mas sim crédito presumido de ICMS** (e-fl. 93):

SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 311 de 26 de Novembro de 2010 (Disit 09)

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: PRÓ-EMPREGO. SUBVENÇÃO. Os benefícios consistentes no diferimento, dilação no prazo de pagamento e no crédito de ICMS concedidos na forma do art. 8º, II, III e IV, § 6º, I e II, § 11, I; art. 9º, § 1º; art. 13 e art. 15 do Decreto (Estadual - Santa Catarina) n.º 105, de 2007, não constituem subvenção para investimento.

SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 228 de 24 de Novembro de 2011 (Disit 09)

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

EMENTA: PRÓ-EMPREGO. SUBVENÇÃO. O benefício consistente no crédito de ICMS concedido na forma do art. 8º do Decreto (Estadual - Santa Catarina) n.º 105, de 2007, constitui receita tributável pela CSLL.

SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 185 de 06 de Setembro de 2011 (Disit 09)

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: PRÓ-EMPREGO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. Os benefícios concedidos no âmbito do Programa Pró-Emprego, criado pela Lei (Estadual - Santa Catarina) n.º 13.992, de 2007, não constituem subvenção para investimento.

SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 121 de 20 de Junho de 2012 (Disit 09)

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. Os benefícios consistentes em créditos presumidos de ICMS concedidos com base no art. 8º, III c/c § 6º, II, do Decreto (Estadual - Santa Catarina) n.º 105, de 2007, e no art. 15, IX, Anexo 2, do RICMS/SC, não constituem subvenção para investimento.

E, igualmente, quando da análise do referido Programa Pró-Emprego no tópico “Subvenção para Investimento” a Turma Julgadora esclarece que o referido programa já objeto de diversas consultas tributárias, tendo a Administração concluído tratar-se de “*apropriação de crédito presumido de ICMS*”, conforme se verifica dos trechos abaixo sublinhados (e-fl. 102):

32. Pois bem, o Programa Pró-Emprego já foi objeto de diversas consultas feitas por contribuintes com jurisdição em Santa Catarina, conforme as já citadas soluções de consulta formuladas pela Disit da 9ª Região Fiscal. Ou seja, esse programa já foi reiteradamente analisado pela Administração Tributária, que sempre se manifestou uniformemente no sentido de que não constitui subvenção para investimento. E tais decisões sempre se pautaram pelas orientações dadas no Parecer Normativo CST n.º 112/78, sob a justificativa de inexistência de vinculação direta entre a redução do ICMS e obrigação de aplicação em empreendimento. Citem-se os seguintes trechos da Solução de Consulta nº 121 da SRRF09/Disit, de 20/06/2012:

27. Daí decorre que não se vislumbra a possibilidade de enquadrar o benefício decorrente do programa Pró-emprego, consistente na apropriação de crédito presumido de ICMS, como subvenção para investimento. Com efeito, o que se verifica é o estabelecimento de critérios para a concessão de benefícios para alguns setores econômicos, mas a economia por eles gerada (redução do valor a pagar de ICMS) não está vinculada diretamente à aplicação em empreendimento titulado pelo beneficiário. Não é possível identificar sincronia entre a intenção do subvencionador (liberação do benefício) e a ação do subvencionado (aplicação no investimento previsto). Pelo contrário, além de não estabelecer obrigatoriedade de aplicação integral dos recursos no ativo fixo da empresa, o programa condiciona a manutenção do benefício à conversão de parcela dele em depósito no Fundo Pró-Emprego.

28. Da mesma forma, o crédito presumido concedido com base no art. 15, IX, Anexo 2, do RICMS/SC. A legislação estabelece como requisito para a concessão desse crédito que o importador seja beneficiado com o regime especial de que trata o art. 10 do Anexo 3. Neste, não se encontra qualquer condição relacionada a investimento na beneficiária.

Com isso, parece estar esclarecida a questão: o benefício previsto no referido Programa Pró-Emprego refere-se à crédito presumido de ICMS.

E, considerando que os créditos presumidos de ICMS não representam receita tributável, estão excluídos do campo de incidência de IRPJ e CSLL.

Dessa maneira, os valores que o contribuinte recupera por meio do crédito do ICMS, portanto, não configuram receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL, pois nada acrescentam ao seu patrimônio, sendo apenas uma forma de impedir a oneração em cascata do imposto estadual. E isso não se altera pelo fato de o crédito de ICMS ser concedido de forma presumida.

O crédito presumido de ICMS continua sendo uma maneira de apuração não-cumulativa do imposto, de forma a recuperar os custos, embora pro valores fixos, de modo a garantir a plena recuperação do imposto suportado, sem margem para uma cumulatividade residual que decorreria do regime normal de apuração¹³.

Nesse sentido, a jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça é absolutamente pacífica em reconhecer a não incidência de IRPJ e CSLL sobre os créditos presumidos de ICMS em razão de representarem recuperação de custos tributários, e não acréscimo de renda:

¹³ BERGAMINI, Adolpho [et. at.]. Série controvérsias tributárias e os precedentes do CARF tributação sobre a receita PIS/COFINS. Indaiatuba: Editora Foco, 2022, p. 213.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO FEDERATIVO. ENTENDIMENTO FIXADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ NO ÂMBITO DOS ERESP 1.517.492/PR, DJE 1º/2/2018. 1. A **Primeira Seção do STJ pacificou entendimento**, em relação aos créditos presumidos de ICMS, na assentada do dia 8/11/2017, quando, por maioria, concluiu o julgamento dos EResp 1.517.492/PR (relatora para acórdão a Ministra Regina Helena Costa) **no sentido da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena de ofensa ao princípio federativo por intromissão da União em política fiscal dos Estados-Membros**. 2. Registra-se que a novel legislação (Lei Complementar 160/2017), que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014, estabeleceu condições para excluir os benefícios fiscais de ICMS ? considerados subvenção para investimento? da base de cálculo da tributação incidente sobre o lucro real. 3. No caso, porém, em se tratando de empresa submetida à tributação pelo lucro presumido, não se aplica a referida inovação introduzida no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 pela LC 160/2017, visto referir-se especificamente ao lucro real. Dessa forma, em relação ao lucro presumido, mantido o entendimento adotado pela Primeira Seção do STJ nos autos dos EResp 1.517.492/PR, de relatoria para acórdão da Ministra Regina Helena Costa, no sentido da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. 4. Impende registrar, também, que o crédito presumido de ICMS possui natureza de incentivo fiscal, diferindo, portanto, do ICMS incluído no preço, arrecadado pelo contribuinte de direito e repassado ao Fisco, razão pela qual a afetação à Primeira Seção desta Corte, na sistemática dos Recursos Especiais repetitivos dos REsp 1.767.631/SC, 1.772.634/RS e 1.772.470/RS (Tema 1.008) em relação à inclusão do ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL não impõe a suspensão ou o sobrestamento do julgamento da questão relativa à inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido, haja vista a natureza jurídico-contábil diversa de ambas as rubricas, daí o distinguishing entre os casos. 5. Mesmo em se tratando de empresas tributadas pelo lucro real, a Segunda Turma do STJ tem afastado a aplicação da modificação no art. 30, § 5º, da Lei 12.973/2014 promovida pela Lei Complementar 160/2017 em casos de ações ajuizadas antes da referida modificação legislativa. Nesse sentido: AgInt no REsp 1.619.595/SC, Rel. Min. Francisco Falcão, DJE 24/10/2018. 6. Agravo Interno não provido. (STJ, AgInt no AREsp 1.898.563/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, j. em 13.12.2021, g.n.)

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO DE BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE. 1. **É pacífico o entendimento** desta Corte Superior no sentido de que os **créditos presumidos do ICMS não integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL** porque constituem incentivo voltado à redução de custos. Precedentes. 2. Agravo interno desprovido. (STJ, AgInt no REsp 1.222.846/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, j. em 17.04.2018, g.n.)

Na mesma linha é a jurisprudência deste Conselho:

PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. **Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS** não-cumulativos os valores relativos aos **incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Santa Catarina** à pessoa jurídica, sob a **forma de crédito presumido de ICMS**, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta. (Processo n.º 10314.722529/2016-73. Acórdão n.º 9303-012.524. Sessão de 19/11/2021. Relatora Vanessa Marini Ceconello, g.n.)

CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. Na espécie, a contribuinte logrou comprovar o cumprimento dos requisitos da Lei Complementar nº 160/2017 para que o **incentivo fiscal promovido pelo Estado de Santa Catarina**, na forma de **créditos presumidos**

de ICMS, seja considerado subvenção para investimento. (Processo n.º 11516.720934/2014-81. Acórdão n.º 1401-005.398. Sessão de 14/04/2021. Relator Carlos André Soares Nogueira, g.n.)

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LC 160/2017. LEI 12.973/2014, ART. 30. EXIGÊNCIAS LEGAIS. ATENDIMENTO. Os artigos 9º e 10º, da LC 160/17, dispõem de forma expressa que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS serão considerados sempre como subvenções para investimento, independente de outros requisitos ou condições não previstas no artigo 30 da Lei 12.973/14. No mais, o artigo 30, §5º, da Lei n.º 12.973/14, deixa claro que tal entendimento aplica-se, inclusive, aos processos administrativos ainda não definitivamente julgados. Uma vez atendidas as exigências de registro e depósito, nos termos do artigo 3º da LC 160/17, deve ser afastada a exigência fiscal de IRPJ e reflexos sobre os valores recebidos pela contribuinte a título dos benefícios fiscais de ICMS. (Processo n.º 10980.724631/2010-65. Acórdão n.º 1201003.019. Sessão de 16/07/2019. Relator Alexandre Evaristo Pinto, g.n.)

IRPJ. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160/2017. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS. ESTADO DE SANTA CATARINA Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar n.º 160/2017, correto seu enquadramento enquanto subvenção para investimento, podendo as receitas dali decorrentes serem excluídas do cálculo do Lucro Real. (Processo n.º 10920.722089/2016-14. Acórdão n.º 1201002.896. Sessão de 16/04/2019. Relator Luis Henrique Marotti Toselli, g.n.)

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. REGIME NÃO CUMULATIVO. NÃO INCIDÊNCIA. No regime de apuração não-cumulativo da Contribuição, os valores decorrentes de subvenção para investimento, na forma de crédito presumido de ICMS, não se caracterizam como receitas tributáveis, nos termos do art. 30 e 54 da Lei n.º 12.973/2014; art. 1º, §3º, X da Lei n.º 10.637/2002 e art. 1º, §3º, IX da Lei n.º 10.833/2002. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI COMPLEMENTAR N.º160/2017. O §4º do art. 30, da Lei n.º 12.973/2014, com a redação dada pela LC n.º 160/2017, prescreve que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput. Já o §5º do mesmo artigo determina a aplicação do §4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se imediatamente a eles. PROGRAMAS. SINCOEX (MARANHÃO). FDI (CEARÁ). PARÁ (LEI 6.489/02). CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS PARA INSTALAÇÃO DE UNIDADES FABRIS. INCENTIVOS FISCAIS. ASPECTOS. NORMA EM TESE. AÇÕES DO SUBVENCIONADO. ACÓRDÃO N.º 1301003.361. “Tendo em vista que os dois aspectos para apreciação dos valores subvencionados, (1) a norma em tese, que regulamenta a concessão do benefício, dispendo sobre mecanismos de controle e acompanhamento do projeto para verificar se está se consumando a implantação ou expansão do empreendimento econômico, e (2) as ações do ente subvencionado promovendo incrementos no ativo em montante proporcional ao valor do benefício, foram atendidos, os valores transferidos pelo Poder Público devem ser considerados subvenção para investimento” (acórdão n.º 1301003.361). (Processo n.º 15563.720288/2016-18. Acórdão n.º 3301005.533. Sessão de 28/11/2018. Relatora Semíramis de Oliveira Duro, g.n.)

Logo, merece amparo toda a linha argumentativa desenvolvida pela Recorrente.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e **dou-lhe provimento** para reconhecer que o crédito presumido de ICMS não realiza o fato gerador do IRPJ e da CSLL, pois o referido benefício fiscal não pode ser caracterizado como lucro da empresa, funcionando, em verdade, como espécie de incentivo estatal para o aprimoramento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, sob pena de esvaziar a vantagem concedida.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Costa Faccin

Voto Vencedor

Conselheiro Aílton Neves da Silva - Redator designado

Peço vênia para manifestar minha discordância do bem elaborado voto da conselheira relatora, em razão de ter chegado a uma conclusão diversa da consignada naquele voto, fundada nas razões que passo a expor.

Antes de adentrar na controvérsia debatida nos autos propriamente dita, será feita uma análise preliminar da possibilidade jurídica do pleito do Recorrente, com base na legislação tributária vigente à época dos fatos.

Trata o presente processo de glosa de suposto direito creditório referente ao pagamento indevido ou a maior de CSLL de contribuinte optante pelo Lucro Presumido, em decorrência de benefícios tributários concedidos pelo Estado de Santa Catarina, através dos programas Pró-Emprego e Tratamento Tributário Diferenciado n.º 125000001635271.

É oportuno consignar, em apertada síntese, que a decisão recorrida julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade por não ter considerado o Programa Pró-Emprego como subvenção para investimento e pela ausência de comprovação do registro em reserva de lucros dos créditos presumidos de ICMS recebidos; o Recorrente, por sua vez, afirmou em contradição que *“Independente se classificado com subvenção de custeio ou investimento, o crédito presumido de ICMS é uma subvenção governamental e 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.”*

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

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

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

(...)

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

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria

II - o preço da prestação de serviços em geral

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

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

I - devoluções e vendas canceladas

II - descontos concedidos incondicionalmente

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

§ 2º (...)

(...)

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

(...)

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

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

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

Os textos legais analisados não deixam dúvida da impossibilidade de exclusão ou dedução de qualquer benefício auferido pelo optantes do lucro presumido a título de incentivos fiscais. Disso decorre que tais créditos recebidos a este título devem ser classificados como

receitas, passando a integrar a receita bruta total da contribuinte no momento da apuração da base de cálculo do lucro presumido.

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

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Voltando ao aspecto fático da controvérsia, relembro que o primeiro fundamento da improcedência da Manifestação de Inconformidade – não ter considerado o Programa Pró-Emprego como subvenção para investimento – perdeu relevância para solução desta lide, eis que a Lei complementar n.º 160/2017 alterou o art. 30 da Lei no 12.973/2014, que passou a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º (destaques deste relator):

"Art. 30.

.....

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

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

Assim, após o advento do referido diploma legal foi consagrado o direito de a contribuinte deduzir qualquer subvenção das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro real, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no artigo.

Entretanto, o segundo fundamento adotado pela decisão recorrida - ausência de comprovação do registro em reserva de lucros dos créditos presumidos de ICMS recebidos – permanece incólume, sendo, por si só, suficiente ao não provimento do recurso, eis que decorre da não comprovação do registro dos créditos recebidos a título de incentivos fiscais como reserva de lucros, na forma prevista no artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014, reproduzido a seguir (destaques deste relator):

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.

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

No mais, consigno que os argumentos recursais envolvendo a temática debatida neste processo foram também analisados no PA n.º 13971.902273/2014-69, envolvendo situação idêntica e a mesma contribuinte, no bojo do qual foi exarado o acórdão 1302-006.020, de 6 de dezembro de 2021, que recebeu a seguinte ementa:

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.

Naquela oportunidade o conselheiro-relator Marcelo Cuba Netto analisou detidamente a matéria, chegando às mesmas conclusões deste relator quanto à improcedência do pleito do Recorrente, motivo por que peço vênias para, com base no §1º do art. 50, da Lei n.º 9.784/1999 e no §3º do art. 57, do RICARF, extrair trechos de seu Voto condutor para adotá-los como razões de decidir:

(...)

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 n.º 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 n.º 12.973/2014 pela Lei Complementar n.º 160/2017).

A própria RFB, por meio da Solução de Consulta Cosit n.º 40/2021, reconhece a retroatividade do referido art. 30 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.

(...)

Documento nato-digital

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.

A análise acima descrita bem reflete o posicionamento deste julgador quanto ao tema ora examinado, motivo por que o não provimento do recurso é medida que se impõe ao colegiado.

Dispositivo

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva – Redator Designado