**MINISTÉRIO DA FAZENDA**
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

| | |
|---|---|
| **PROCESSO** | **11516.720644/2013-57** |
| **ACÓRDÃO** | 1402-007.885 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| **SESSÃO DE** | 23 de setembro de 2026 |
| **RECURSO** | VOLUNTÁRIO |
| **RECORRENTE** | LEVEL IMPORTACAO, EXPORTACAO E COMERCIO LTDA - ME |
| **INTERESSADO** | FAZENDA NACIONAL |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Período de apuração: 30/08/2009 a 31/12/2009

IRPJ E CSLL. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. EQUIPARAÇÃO AO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ARTIGO 30 DA LEI Nº 12.973/14 E LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. LEGITIMIDADE. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

Os créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina no âmbito do Programa Pró-Emprego configuram subvenção para investimento. Tais valores não integram a base de cálculo do IRPJ, da CSLL e nem do PIS e COFINS, uma vez que não representam acréscimo patrimonial sujeito à tributação.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE NORMAS. LEI VIGENTE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados. Súmula CARF 02.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e a ele dar provimento, nos termos do voto do relator. Registre-se que o relator já havia votado anteriormente no mesmo sentido dos demais Conselheiros, perfazendo assim a unanimidade do julgamento.

*Assinado Digitalmente*

DOCUMENTO VALIDADO

**Ricardo Piza Di Giovanni** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Sandro de Vargas Serpa – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Marília de Matos Saraiva e Sandro de Vargas Serpa (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrados por meio do qual foram apurados os tributos abaixo relacionados, além de multa de ofício de 75% e de juros de mora:

| Tributo | Valor Originário (R$) | Períodos de Apuração | Regime Tributário |
|---|---|---|---|
| IRPJ | 18.873,25 | 30/08, 30/09 e 30/11/2009 | Lucro Presumido |
| CSLL | 6.794,37 | 30/08, 30/09 e 30/11/2009 | Lucro Presumido |
| Cofins | 109.100,63 | 30/01/2010 a 30/12/2011 | Lucro Real |
| PIS | 503.025,55 | 30/01/2010 a 30/12/2011 | Lucro Real |

A Recorrente foi autuada sob o fundamento de suposta omissão de receitas decorrente do crédito presumido de ICMS que lhe foi concedido pelo Estado de Santa Catarina, no âmbito do Programa Pró-Emprego, sendo exigido IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre os valores do benefício, relativos aos anos calendário de 2009 a 2011.

A fiscalização apontou que ocorreu omissão de ganhos de capital e outras receitas em face de ter caracterizada os créditos presumidos de ICMS do programa pró-emprego de Santa Catarina como subvenção de custeio e não como subvenção de investimento.

O Termo de Verificação Fiscal está juntado às fls. 1654-1662 dos autos.

Informou a autoridade autuante que a sociedade empresária Level Importação, Exportação Comércio é constituída sob a forma de sociedade limitada, tendo por objeto social o agenciamento de importações e exportações, intermediação de negócios, importação e exportação de mercadorias em geral, entre outros.

Quanto ao regime de tributação, anuncia que foi adotado pela contribuinte o Lucro Presumido para o ano-calendário de 2009 e Lucro Real para os anos-calendários de 2010 e 2011.

Logo após, relata que procedeu a intimações da contribuinte visando à obtenção dos documentos necessários à verificação de sua regularidade fiscal, dentre os quais os documentos de lastro dos lançamentos consignados na escrita comercial a crédito da rubrica de resultado intitulada ICMS sobre Vendas, a título de crédito presumido / crédito pró-emprego / outras subvenções de ICMS, assim como da legislação que lhe dava suporte.

DOCUMENTO VALIDADO

No que toca à referida solicitação, segundo a autoridade lançadora, a contribuinte apresentou o Termo de Concessão do tratamento diferenciado emitido pelo Estado de Santa Catarina, conforme segue:

> **TRATAMENTO DIFERENCIADO Nº 85000000298453 (fls.143)**
> Benefício: Pró-Emprego. Crédito em conta gráfica na saída subsequente de mercadorias importadas para comercialização.
> Amparo Legal: Art.8º, inciso III, e § 6º, inciso II, do Decreto nº 105/2007, que regulamentou a Lei nº 13.992/2007.

Nesse contexto, relatou que a DIME - Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico, entregue ao Estado de Catarina, constatou o registro de créditos nos valores de R$ 110.789,96, em 2009; R$ 3.606.625,07, em 2010; e R$ 5.532.595,32, em 2011.

Explica que referido benefício se caracteriza pela apropriação de crédito de ICMS em conta gráfica, por ocasião da saída subsequentes à entrada de mercadoria importada, para comercialização, nos termos do art. 8º, III, c/c § 6º, I, ambos do Decreto Estadual (SC) nº 105, de 03/2007.

Ao perquirir acerca da natureza dos referidos valores recebidos pelo sujeito passivo, apoiando-se em ensinamentos de estudiosos do Direito e na Lei nº 4.320, de 1964, art. 12, §§ 2º e 3º, concluiu que, sob a ótica do Direito Financeiro, o benefício em apreço se configura subvenção, classificado como transferência corrente, cuja destinação é a de cobrir despesas de custeio das pessoas beneficiadas.

Do ponto de vista da Ciência Contábil, após o exame de normas de contabilidade correlatas ao tema, sobretudo a NBC TG 07, compreendeu que as subvenções governamentais deveriam sem seu entendimento ser reconhecidas como receitas e apropriadas ao longo do período em que forem sendo usufruídas, devendo ser confrontadas com as despesas com as quais pretendesse compensar.

Já do ponto de vista tributário, por se tratar de subvenções correntes, considerou que as subvenções recebidas dos entes estatais devem ser tratadas como receita bruta operacional, tendo como base o art. 44, caput, e inc. III, da Lei nº 4.506, de 1964, e art. 392, I, Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda).

Posto isso, concluiu que o crédito do ICMS objeto do Programa Pró-Emprego, benefício fiscal cuja natureza jurídica é a de subvenção corrente para custeio deve compor a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiária, devendo ser computado por ocasião da determinação do lucro operacional, e, dessa forma, incluído na apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Em relação à incidência das Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e para o Programa de Integração Social (PIS) sobre receitas decorrentes da subvenção em estudo, concluiu que tal situação dependerá do regime de apuração em que estiver enquadrado o contribuinte.

DOCUMENTO VALIDADO

Em se tratando de contribuinte enquadrado no regime de incidência não cumulativa, de acordo com a autoridade fiscal, haverá incidência das contribuições para o PIS/PASEP e Cofins, a teor do disposto nas Leis n° 10.637/ 2002 (PIS/PASEP) e 10.833/2003 (Cofins).

No que toca ao regime de incidência cumulativa, disciplinado pela Lei nº 9.718, de 1998, segundo expõe a autoridade lançadora, não há incidência das contribuições para o PIS/PASEP e Cofins, vez que o dispositivo legal da referida lei que ampliava o conceito de receita bruta para fins da exigência do PIS e da Cofins foi revogado pela Lei nº 11.941, de 2009. Portanto, a partir de 28/05/2009, os valores recebidos a título de subvenções governamentais deixaram de integrar a base de cálculo de citados tributos relativamente ao regime em apreço.

Sendo assim, relativamente ano-calendário de 2009, noticia que não há incidência de PIS e Cofins sobre tais importâncias. Situação diversa ocorre com o IRPJ do mesmo ano, uma vez que as subvenções recebidas do estado de Santa Catarina devem compor as bases de cálculo dos citados tributos, apresentando como fundamento jurídico o art. 29, II, da Lei n° 9.430, de 1996.

Em seguida, apresentou os valores das Receitas de Subvenção Corrente para Custeio ou Operação que serão adicionadas à base de cálculo do IRPJ/CSLL do ano-base de 2009, conforme quadro abaixo reproduzido:

| DATA | CREDITOS | Estorno por Devolução | ICMS devido Antecipado | Subvençao Estadual |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |
| Ago/2009 | 14.586,53 | 125,10 | 5.138,43 | **9.323,00** |
| Set/2009 | 23.857,81 | 70,00 | 4.583,84 | **19.203,97** |
| Out/2009 | - | - | - | **-** |
| Nov/2009 | 68.781,02 | 11.097,82 | 10.717,19 | **46.966,01** |
| Dez/2009 | 3.564,60 | - | 3.564,60 | **-** |
| | **110.789,96** | **11.292,92** | **24.004,06** | **75.492,98** |

No que se refere aos anos-calendários de 2010 e 2011, a autoridade fiscal entendeu que, relativamente às apurações da Cofins e Contribuição ao PIS, as receitas decorrentes do crédito do ICMS, em função da participação da empresa no programa Pró-emprego, deveriam ter sido contempladas como receita do período, o que não foi observado pela fiscalizada.

Já em relação ao IRPJ e CSLL dos mesmos anos (2010 e 2011), segundo o fiscal, não obstante o importador não ter reconhecido como receita os valores das subvenções recebidas, tal fato não repercutiu nos valores dos tributos apurados pela contribuinte, de sorte que não foi necessário proceder a nenhuma intervenção em seus cálculos.

À vista disso, os valores abaixo relacionados foram acrescentados às demais receitas utilizadas pela contribuinte, a fim de calcular os novos valores da Cofins e da Contribuição ao PIS.

DOCUMENTO VALIDADO

| DATA | CREDITOS | Estorno por Devolução | ICMS devido Antecipado | Subvençao Estadual |
|---|---|---|---|---|
| Jan/2010 | 42.153,73 | - | 9.987,09 | **32.166,64** |
| Fev/2010 | 10.791,18 | - | 5.130,25 | **5.660,93** |
| Mar/2010 | 291.499,16 | - | 97.611,05 | **193.888,11** |
| Abr/2010 | 176.480,70 | 12.516,35 | 26.357,66 | **137.606,69** |
| Mai/2010 | 182.457,05 | 39.166,71 | 31.436,10 | **111.854,24** |
| Jun/2010 | 215.487,23 | 29,61 | 75.401,21 | **140.056,41** |
| Jul/2010 | 325.016,27 | - | 94.513,13 | **230.503,14** |
| Ago/2010 | 510.328,02 | 242,47 | 135.078,92 | **375.006,63** |
| Set/2010 | 648.870,15 | 14.280,70 | 165.453,64 | **469.135,81** |
| Out/2010 | 369.490,69 | 39.963,18 | 94.723,46 | **234.804,05** |
| Nov/2010 | 481.822,93 | 28.331,08 | 106.545,59 | **346.946,26** |
| Dez/2010 | 352.227,96 | 13.625,24 | 110.280,61 | **228.322,11** |
| | **3.606.625,07** | **148.155,34** | **952.518,71** | **2.505.951,02** |
| | | | | |
| Jan/2011 | 262.723,18 | 2.301,70 | 81.997,97 | **178.423,51** |
| Fev/2011 | 349.725,96 | 4.238,82 | 67.839,85 | **277.647,29** |
| Mar/2011 | 273.936,86 | 3.631,81 | 42.922,32 | **227.382,73** |
| Abr/2011 | 528.565,24 | 10.711,42 | 150.083,34 | **367.770,48** |
| Mai/2011 | 339.973,14 | 8.010,26 | 61.393,82 | **270.569,06** |
| Jun/2011 | 441.096,37 | 5.216,06 | 96.747,95 | **339.132,36** |
| Jul/2011 | 370.370,11 | 12.240,10 | 89.972,64 | **268.157,37** |
| Ago/2011 | 491.641,47 | 11.947,75 | 112.833,08 | **366.860,64** |
| Set/2011 | 481.740,54 | 4.468,93 | 110.559,75 | **366.711,86** |
| Out/2011 | 783.844,62 | 24.844,73 | 199.663,98 | **559.335,91** |
| Nov/2011 | 721.826,51 | 11.312,69 | 191.752,84 | **518.760,98** |
| Dez/2011 | 487.151,32 | 3.701,75 | 98.526,75 | **384.922,82** |
| | **5.532.595,32** | **102.626,02** | **1.304.294,29** | **4.125.675,01** |
| | | | | |
| **Fonte:** | Livro de Apuração do ICMS Matriz CNPJ 09.396.439/0001-50 | Estornos por Devolução de Mercadorias do Pró-Emprego | | |

A autoridade fiscalizadora informou que foram lavrados autos de infração visando à constituição do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, cujos valores foram apresentados por meio da tabela abaixo reproduzida.

| RECEITA | TRIBUTO | JUROS DE MORA | MULTA | TOTAL |
|---|---|---|---|---|
| IRPJ | 18.873,25 | 5.810,06 | 14.154,94 | 38.838,25 |
| CSLL | 6.794,37 | 2.091,62 | 5.095,78 | 13.981,77 |
| PIS | 109.100,63 | 18.726,80 | 81.825,49 | 209.652,92 |
| COFINS | 503.025,55 | 86.317,94 | 377.269,18 | 966.612,67 |
| **Total** | **637.793,80** | **112.946,42** | **478.345,39** | **1.229.085,61** |

Ressaltou a fiscalização que os valores apurados a título de IRPJ e CSLL se referem ao ano-calendário de 2009, enquanto os relativos à contribuição para o PIS e à Cofins dizem respeito aos anos-calendários de 2010 e 2011.

A Impugnação argumentou sobre a natureza do crédito presumido do ICMS concedido pelo estado de Santa Catarina através do programa pró- emprego, sustentando que o crédito presumido do ICMS de que trata os autos é dotado de natureza de renúncia fiscal do Estado em favor do contribuinte.

Aduz que a concessão do benefício pelo Estado de Santa Catarina está condicionada a realização de investimentos de sua parte, conforme legislação estadual que rege o Programa Pró-Emprego (reproduziu alguns trechos), logo referidas importâncias são caracterizadas como subvenções para investimento.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

À vista disso, acrescenta que não é verdadeira a afirmação da autoridade lançadora no sentido de que "o crédito do ICMS objeto do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO é concedido pelo Estado de Santa Catarina a título gratuito".

Argumentou também sobre a não incidência do IRPJ e CSLL sobre o crédito presumido do ICMS, sustentando a inaplicabilidade do art. 392, do RIR/99 ao caso em tela, uma vez que referido dispositivo legal faz menção às subvenções correntes para custeio, enquanto que, conforme demonstrado no título anterior, as subvenções recebidas pela Impugnante são destinadas a investimentos.

Nesse ponto, expõe que o extinto Conselho de Contribuintes já se manifestou sobre o assunto. Cita decisão exarada em 2008, cuja conclusão foi a de que os incentivos concedidos pelo Estado da Bahia, consistentes em redução do ICMS a recolher pela via do crédito presumido, cujos valores são mantidos em contas de reserva no patrimônio líquido, não se caracterizam subvenção para custeio a que se refere o art. 392 do RIR/99.

Menciona também decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nessa mesma direção, ou seja, de que os incentivos fiscais concedidos pelos Estados configuram subvenção para investimentos.

Em outro plano, destaca a forma de contabilização da subvenção para investimento, disciplinada no artigo 443 do RIR/99, que determina o seu registro como reserva de capital, advertindo para o fato de que, embora ela não mais exista pelas atuais regras contábeis, indica que as operações dessa natureza não devem compor o resultado do exercício da entidade empresarial.

Nesse sentido, complementa que o registro da subvenção para investimentos em conta de "reserva de capital" tinha em conta a necessidade de controle da aplicação dos recursos subvencionados, além da almejada neutralidade dos efeitos do seu registro no resultado econômico do período a que se referia.

Em seguida, ressalta que, visando readequar as demonstrações financeiras das empresas nacionais aos padrões adotados internacionalmente, em dezembro de 2007, foi publicada a Lei n° 11.638/2007, promovendo várias alterações na lei societária, inclusive sobre o tratamento contábil das subvenções para investimento, ao revogar a determinação original da lei societária que mandava classificar como reservas de capital as contas que registravam as doações e subvenções para investimento.

Explana que citada Lei, que revogou a conta reserva de capital, continha o novo regramento pretendido para a matéria, ao estabelecer que as subvenções para investimento seriam classificadas como Resultados para Exercícios Futuros, contudo tal regramento foi objeto de veto presidencial.

Nesse aspecto, alega que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio de Comunicado ao Mercado, em janeiro de 2008, proferiu orientação no sentido de apaziguar os

desencontros de informações, estabelecendo que nada impediria, em função de regulamentação específica da CVM, que as doações e subvenções para investimentos pudessem ser contabilizadas de acordo com as normas internacionais e, enquanto não realizadas, fossem classificadas como Resultados de Exercícios Futuros.

Além disso, articula que, posteriormente, a CVM confirmou a orientação mencionada acima, ao editar a Instrução n° 469, de 2 de maio de 2008.

Dessa forma, conclui que as instruções da CVM são no sentido de contabilizar as subvenções para investimento na conta Resultado de Exercícios Futuros, como pretendia a alteração legislativa vetada pelo Presidente da República, rechaçando-se qualquer hipótese de imediato registro desses em conta de resultado (receita), face à revogação do dispositivo que mandava registrar valores com essa natureza em conta de "reserva de capital".

No ponto, aduz que tal entendimento da CVM se justifica, em que pese ter sido extinta a conta reserva de capital, em virtude de a natureza da subvenção para investimento ter continuado a mesma, e, por isso, não compondo o resultado da empresa para fins de tributação pelo IRPJ e CSLL.

À vista do exposto, argumenta que, portanto, não é o registro contábil que dá natureza aos fatos econômicos, de modo que a forma de contabilização não é dotada de aptidão par afetar a forma de tributação, contanto que a natureza jurídica dos descontos e créditos presumidos de ICMS seja, efetivamente, de subvenção para investimento.

Nesse contexto, firma que a extinção da conta reserva de capital não é fato jurídico suficiente para descaracterizar os valores recebidos a título de subvenção para investimento.

Assevera que uma interpretação conjunta do art. 15, § 3º, e do art. 16 da Lei 11.941/09, permite concluir que os contribuintes optantes pelo RTT (Regime Tributário de Transição) não sofrerão quaisquer efeitos tributários decorrentes da divergência imposta pelas novas normas contábeis e as normas tributárias, sendo-lhes aplicáveis as normas tributárias anteriores à edição da Lei n° 11.638/07.

Portanto, a seu ver, o que efetivamente interessa é se o crédito presumido do ICMS tem a natureza de subvenção para investimento, não devendo, assim, ser objeto de discussão o valor registrado como incentivo ou se o incentivo se encontra segregado ou não.

No seu entendimento, reforça que os valores auferidos possuem feição de "subvenção para investimento", e, por expressa previsão legal, não precisa transitar por contas de resultado.

Por fim, em face do exposto, conclui que, independentemente da forma de contabilização da subvenção para investimentos, fato é que, em nenhuma delas, haverá afetação do resultado contábil, que é o cerne para apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL, motivo pelo qual deve ser declarada ilegal a cobrança no presente Auto de Infração.

DOCUMENTO VALIDADO

Com relação ao fato gerador do PIS/PASEP e da Cofins, sustenta que o crédito presumido de ICMS não se traduz em receita, vez que visa ocasionar uma redução do imposto estadual devido, correspondendo a uma subvenção, a qual, por sua vez, deve ser revertida em favor do desenvolvimento da economia, por meio de investimentos promovidos pelo contribuinte, exigidos em contrapartida à renúncia fiscal efetuada pelo Estado. Por assim ser, sustenta que o crédito presumido de ICMS ora em comento não constitui receita tributável, mas renúncia fiscal efetuada pelo Estado-Membro, a fim de incentivar o desenvolvimento de determinados setores da economia, gerando importantes reflexos financeiros e sociais para o desenvolvimento do próprio Estado.

Complementa que as subvenções para investimento possuem destinações específicas que independem da vontade do subvencionado, não interferindo, portanto, diretamente na apuração do lucro líquido da pessoa jurídica.

Em linha semelhante, destaca que a doutrina majoritária não qualifica as subvenções para investimento como receita da entidade subvencionada, concluindo que as subvenções governamentais não se qualificam no conceito de receita, uma vez que não são decorrentes de esforço ou do exercício da atividade empresarial.

Salienta que o CARF também já fixou entendimento no sentido de que as subvenções de investimento não integram a base de cálculo do PIS/PASEP e da Cofins, transcrevendo trecho de decisão.

Afirma que o TRF da Quarta Região já sedimentou o posicionamento no sentido de que o crédito presumido de ICMS "não constitui receita ou faturamento, visto que não decorre da receita bruta das vendas das mercadorias ou prestações de serviço".

Pondera que, de acordo com o art. 8º, inciso III, § 6°, inciso II, do Decreto Estadual n° 105/2007, que versa sobre o benefício fiscal em comento, considerando o sistema de débito e crédito de apuração do ICMS, os incentivos fiscais sob a forma de créditos fiscais servem para redução do imposto estadual devido, sendo os valores correspondentes redutores do saldo devedor, razão pela qual não podem ser computados como faturamento ou receita bruta.

No ponto, salienta que, segundo posicionamento do CARF, "se o incentivo é concedido na forma de crédito escritural do ICMS - e disto não se duvida, apesar da denominação "crédito presumido"-, e se tal crédito serve à apuração do Imposto Estadual, à semelhança do que se dá com os demais créditos escriturais, não é receita, nem faturamento.

de ICMS concedidos mediante incentivo fiscal denominado Pró- Emprego, uma vez que tais créditos não se enquadram no conceito de receita tributável seja porque:

- não afetam o resultado contábil do contribuinte;

- se consubstanciam em renúncia fiscal do Estado-Membro;

DOCUMENTO VALIDADO

- se traduzem em subvenção para investimento, não destinada ao capital de giro do contribuinte, nem ao custeio de suas atividades ordinárias, devendo ser revertido em finalidades pré-estabelecidas;

- não são decorrentes do esforço ou exercício da atividade empresarial do contribuinte;

- são concedidos sob a forma de crédito escritural, promovendo a redução na apuração do ICMS devido; ou ainda;

- não revelam a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Com relação a limitação da eficácia do incentivo fiscal concedido pelo estado-membro limitação do seu poder de tributar argumentou que ao tributar referida subvenção de investimento pelo PIS/PASEP e pela Cofins, se estaria, em última análise, limitando a própria eficácia do incentivo concedido pelo Estado-Membro, fazendo com que a desoneração pretendida ocorra apenas de forma parcial.

Isso porque o crédito presumido de ICMS se consubstancia em renúncia fiscal efetuada pelo Estado-Membro, a fim de incentivar o desenvolvimento de determinados setores da economia, gerando importantes reflexos financeiros e sociais para o desenvolvimento do próprio Estado.

A esse respeito, afirma que o Egrégio Tribunal Regional Federal da Quarta Região já fixou seu posicionamento, afirmando que "admitir-se que tal subsídio ou subvenção sirva de base de cálculo para as contribuições do PIS e Cofins, seria o mesmo que admitir a interferência da União na competência tributária positiva dos Estados, limitando a eficácia de benefícios fiscais por ele concedidos, importando em ofensa ao princípio federativo. Ademais, a incorporação de tais créditos à base de cálculo dos tributos federais acarreta um desfalque em seu valor numérico, na medida em que uma parcela das importâncias ressarcidas será amealhada aos cofres da União Federal".

Ressalta-se que a Constituição Federal, ao atribuir competências tributárias aos entes federativos, designou a estes competência legislativa plena, com ressalvas somente às limitações contidas na própria Constituição Federal, nas Constituições Estaduais, e no Código Tributário Nacional.

No que tange ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de Comunicação - ICMS, por sua vez, este é tributo cuja instituição compete aos Estados e ao Distrito Federal, nos termos do artigo 155, inciso II, e parágrafo 2º da Constituição Federal, cabendo à Lei Complementar dispor sobre as regras gerais a respeito de sua incidência.

Assim, apregoa que não pode a União instituir qualquer outra limitação de competência que não expressamente prevista na própria Constituição Federal, sob pena de, assim

DOCUMENTO VALIDADO

agindo, atentar contra o princípio do pacto federativo, e que é esse o entendimento empossado pelo Tribunal Regional Federal da Quarta Região.

Logo, conclui que além da impossibilidade de incidência do PIS/PASEP e da COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS concedidos mediante incentivo fiscal denominado Pró-Emprego, em virtude destes não se enquadrarem no conceito de receita tributável, sua incidência também limitaria a competência tributária do Estado-Membro concessor do benefício, ferindo o princípio do pacto federativo, o que não pode ser admitido, tornando-se imperioso o cancelamento dos débitos ora impugnados.

A DRJ julgou improcedente a impugnação.

O Recurso Voluntário manteve os argumentos da Impugnação.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, sendo conhecido.

Trata-se de Auto de Infração por suposta omissão de receitas oriundas de subvenção recebida do Estado de Santa Catarina, na forma de crédito presumido de ICMS, objeto do Programa Pró-Emprego, auferidas no momento da saída de mercadorias importadas do exterior, entre os anos de 2009 a 2011.

O crédito presumido de ICMS concedido pelo estado de Santa Catarina foi considerado subvenção para custeio pela autoridade fiscalizadora, motivado pela forma de contabilização adotada pelo sujeito passivo, uma vez que supostamente não registrou referidas importâncias na conta de Reserva de Lucros ou de receita da sociedade, conforme entende ser exigência prevista no art. 18 da Lei nº 11.941/2009, e art. 30, "caput", da Lei nº 12.973/2014.

Aduz a Fiscalização que a Recorrente contabilizou os créditos presumidos do ICMS da maneira como demonstrado abaixo, de acordo com a informação constante do TVF (fl. 1654), prestada com base em respostas da contribuinte a termos de intimações:

> Estes valores de crédito presumido foram lançados na contabilidade, sendo:
>
> 1 – Operação por conta própria:
> D – Ativo – ICMS a recuperar (conta 1.1.2.09)
> C – Resultado – ICMS s/Vendas (conta 3.1.1.02) no ano-calendário de 2010
> C – Resultado – ICMS s/Vendas (conta 4.1.1.02) no ano-calendário de 2011
>
> 2 - Operação por conta e ordem :
> D – Ativo – ICMS a recuperar (conta 1.1.2.09)
> C – Passivo – ICMS Importacao por conta e ordem (conta 2.1.7.01)

A autoridade fiscalizadora apontou que a Recorrente, em vez de contabilizar a obtenção do crédito presumido de ICMS em conta de receita, segundo o regime de competência, ou reserva de lucros do Patrimônio Líquido da sociedade, registrou tal evento nas operações por

DOCUMENTO VALIDADO

conta própria, em conta redutora de despesa, e, nas operações por conta e ordem, em conta contábil de passivo e com isso teria descumprido o comando contido em lei, consistente na obrigação de contabilização de referida operação em conta de reserva de lucros ou de receita, observado o regime de competência, para ser qualificada como subvenção para investimento.

Desse modo, partindo da premissa de que a Recorrente não adotou os adequados procedimentos contábeis a fim de qualificar as importâncias auferidas a título de crédito presumido de ICMS como subvenção para investimento, tais importâncias configuram, em seu entendimento, como subvenções para custeio, e, por consequência, sobre elas incidem as Contribuições para o PIS e Cofins.

**PRELIMNAR**

Preliminarmente alega a Recorrente que a Lei Complementar 160/2017 saneou qualquer dúvida ou entendimento contrário no sentido de que deve ser conferido tratamento de subvenção para investimento para todos os benefícios e incentivos fiscais com relação ao ICMS, inclusive com efeitos retroativos para alcançar situações de benefícios anteriores à lei, o que é o caso da Recorrente.

Defende que a partir da LC 160/2017, independentemente da forma de contabilização do crédito presumido de ICMS, o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que os créditos presumidos concedidos a título de incentivo fiscal não podem ser incluídos nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

Todavia, referido argumento é matéria de mérito, devendo ser afastada a preliminar.

**MÉRITO**

A suposta omissão de receitas a que se refere o auto de infração decorre de crédito presumido do ICMS, concedido pelo Estado de Santa Catarina, através do Programa Pró-Emprego.

O crédito presumido do ICMS, por sua vez, se traduz num benefício fiscal previsto no art. 8º, inciso III, § 6º, inciso II, do Decreto Estadual n. 105/07, que assim dispõe:

> *II – poderá, quando autorizado pela resolução de que trata o art. 5º, **ser apropriado crédito em conta gráfica**, por ocasião da saída subseqüente à entrada da mercadoria importada, de modo a resultar em uma tributação equivalente a três por cento do valor da operação própria;*

Assim, segundo a própria fiscalização, referido benefício se caracteriza pela apropriação de crédito de ICMS em conta gráfica, por ocasião da saída subsequentes à entrada de mercadoria importada, para comercialização, nos termos do art. 8º, III, c/c § 6º, I, ambos do Decreto Estadual (SC) nº 105, de 03/2007.

O enquadramento no "Programa Pró-Emprego" para usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 8º, inciso III, § 6º, inciso II, do Decreto 105/07 tem como objetivo incrementar ou facilitar as importações no Estado de Santa Catarina. Para fazer jus ao benefício, a Recorrente

DOCUMENTO VALIDADO

comprometeu-se a investir e criar postos de trabalho diretos e indiretos, sendo destaca o disposto no Decreto 105/07, que regulamenta o Programa Pró-Emprego:

> *Art. 1° O Programa Pró-Emprego, instituído pela Lei nº 13.992, de 2007, com o objetivo de promover o incremento da geração de emprego e renda mediante 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, destina-se a incentivar empreendimentos situados em território catarinense ou que aqui venham instalar-se considerados de relevante interesse sócio-econômico.*
>
> *§ 1° Considera-se empreendimento de relevante interesse socioeconômico aquele representado por projetos de implantação, expansão, reativação, modernização tecnológica, considerados prioritários ao desenvolvimento econômico, social e tecnológico do Estado e que resultem em geração ou manutenção de empregos, bem como os que consolidem, incrementem ou facilitem exportações e importações.*

Portanto, o objetivo do "Programa Pró-Emprego" é promover a geração de emprego e renda, e destina-se a incentivar empreendimentos situados em território catarinense considerados de relevante interesse socioeconômico.

Os empreendimentos beneficiados, de acordo com o § 1º, são aqueles de relevante interesse socioeconômico, que possuem projetos de implantação, expansão, reativação, ou modernização tecnológica.

Assim, somente por essa perspectiva legislativa já se pode concluir que os valores recebidos a título de crédito presumido do ICMS caracterizam o que se denomina de subvenção para investimento, sendo caracterizados pelo chamado incentivo positivo no qual o Estado concede efetivo crédito.

De fato, a discussão sobre subvenção para investimento foi tratada pela Lei Complementar 160/2017, que no seu artigo 9º alterou o artigo 30 da lei 12.973/2014, acrescentando um 4º parágrafo, afirmando que tais benefícios fiscais "são considerados 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: (Vigência) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)*
>
> *[...]*
>
> *§ 4º O**s incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais** relativos ao imposto previsto no i**nciso 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) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)*
>
> *§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados."*

DOCUMENTO VALIDADO

Portanto, a Lei Complementar determina uma interpretação impositiva para considerar os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS como subvenções para investimento inclusive para o passado, visto que o parágrafo 5º afirma que o disposto no § anterior se aplica "*aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados*".

Consequentemente, os benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Santa Catarina possuem natureza de subvenção para investimento, nos termos do disposto nos parágrafos 4º 4 5º do artigo 30 da lei 12.973/2014 e artigo 10 da LC 160/2017.

Ademais, não foi demonstrado pela fiscalização que os valores oriundos dos incentivos fiscais foram utilizados de maneira estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico, ônus de prova da fiscalização não cumprido no presente caso.

Ocorre que a caracterização e o tratamento fiscal distinto das subvenções entre as suas subespécies "para investimento" (que poderia ser excluída das bases do IRPJ e da CSLL) e "para custeio" (que era tributável), era motivo de contencioso tributário entre os contribuintes e a Fazenda Pública, o qual, acabou por ser direcionado ao Superior Tribunal de Justiça e visando pacificar esta situação, foi discutido no Poder Legislativo o Projeto de Lei Complementar nº 54/2015 (que viria a se tornar a Lei Complementar nº 160/2017), que buscou encerrar a discussão sobre a qualificação das subvenções para fins tributários.

Assim, foi aprovado o referido projeto e publicada a Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, que, por meio de seu artigo 9º, incluiu os parágrafos 4º e 5º no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, determinando que todos os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento (parágrafo 4º) e que tais efeitos deveriam ser aplicados de forma retroativa (parágrafo 5º). Nesse diapasão, confira-se:

> *Art. 9º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:*
>
> *"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****." (g.n.)*

Portanto, como se pode notar do parágrafo 4º introduzido pela Lei Complementar nº 160/2017, os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento por força da Lei.

Com referida alteração legislativa, com a entrada em vigor das alterações promovidas pelo artigo 9º da Lei Complementar nº 160/2017, houve, na prática, uma alteração nos requisitos previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 para que valores de subvenções fossem excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

DOCUMENTO VALIDADO

Isso porque, como a mencionada lei complementar considerou que **t**odos os incentivos/benefícios fiscais de ICMS recebidos pelas empresas deveriam ser qualificados como subvenção para investimento, passou a ser completamente indiferente a natureza das subvenções para fins de definição do tratamento tributário desses valores nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Interessante destacar que o quadro normativo das subvenções foi alterado novamente por meio da Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, que revogou o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 e passou a produzir efeitos a partir do dia 1º/01/2024, conforme expressamente previsto em seu artigo 22. Todavia, tendo em vista que estas alterações legais não alcançam o período autuado, não serão objeto de análise.

Portanto, constata-se que, de acordo com a legislação em vigor à época dos fatos as sociedades que recebessem incentivos fiscais de ICMS concedidos por Estados podiam excluir tais valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que mantivessem os valores recebidos na própria sociedade, isto é, não distribuíssem aos seus sócios/acionistas esses montantes.

Ocorre que o tema foi levado para debate perante o Poder Judiciário.

O julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.517.492 do STJ, ocorrido em novembro de 2017 entendeu que as subvenções concedidas pelos Estados mediante créditos presumidos de ICMS não estariam sujeitas à tributação pela União, na medida em que tais subvenções representam renúncia de receita dos Estados, de forma que a tributação federal das subvenções violaria o princípio federativo e a imunidade recíproca. É o caso.

Assim, o STJ concluiu que os créditos presumidos de ICMS, independentemente de decorrerem de subvenção de investimento ou custeio, bem como de qualquer outro requisito, não poderiam se sujeitar à exigência do IRPJ e da CSLL, dado que, do contrário, haveria violação ao princípio federativo e à imunidade recíproca.

Portanto, os fundamentos adotados pela 1ª Seção do STJ no EREsp nº 1.517.492 revelam que o afastamento da incidência do IRPJ e da CSLL sobre valores de crédito presumido de ICMS concedidos pelos Estados independe do preenchimento de qualquer requisito legal, inclusive aqueles previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, dentre os quais, a constituição de reserva de lucros.

A partir deste julgado, verificou-se a intensificação das controvérsias em torno da tributação federal sobre benefícios fiscais *distintos* de créditos presumidos de ICMS, a exemplo das isenções e das reduções de base de cálculo (chamados de "benefícios negativos"), não sendo o caso dos autos.

Ato contínuo, a 2ª Turma do STJ apreciou o assunto no REsp nº 1.968.755/PR e entendeu que os "benefícios negativos" poderiam deixar de ser computados na apuração do lucro tributável, desde que preenchidos os requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. Já a 1ª Turma do STJ apreciou o assunto no REsp nº 1.222.547/RS. Na ocasião, a decisão foi favorável ao

DOCUMENTO VALIDADO

contribuinte, sob o fundamento de que deveria ser aplicado aos "benefícios negativos" a mesma posição que prevaleceu no STJ para os créditos presumidos de ICMS, ou seja, o afastamento da tributação pelo IRPJ/CSLL independentemente da observância dos requisitos trazidos pela Lei nº 12.973/2014.

Consequentemente houve a afetação do tema ao julgamento dos recursos repetitivos pelo STJ por meio do **T**ema nº 1.182

No âmbito do referido Tema o STJ foi provocado a se manifestar sobre a seguinte discussão:

> *"Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL)".*

Diante desse cenário, o caso foi julgado em 26/04/2023, tendo sido fixadas as três seguintes teses:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

**PRIMEIRA PREMISSA DO STJ**

Portanto, ao julgar o Tema nº 1.182 o STJ definiu que o entendimento fixado em 2017 para os créditos presumidos de ICMS (afastamento da tributação pelo IRPJ/CSLL independentemente da observância de requisitos legais em função da violação do princípio federativo e da imunidade recíproca) não é aplicável aos demais benefícios fiscais de ICMS,

DOCUMENTO VALIDADO

notadamente os benefícios negativos, para os quais a não tributação pelo IRPJ e pela CSLL está condicionada à observância dos requisitos previstos em lei (Lei Complementar nº 160/2017 e artigo 30 da Lei nº 12.973/2014), entendendo que enquanto a natureza dos créditos presumidos de ICMS, por si só, afasta a sujeição ao IRPJ e à CSLL (em virtude do "pacto federativo"), a natureza jurídica dos benefícios negativos não autoriza tal expediente, o que apenas será possível se o contribuinte cumprir as exigências legalmente previstas.

Ocorre que isso não significa que os benefícios negativos devem obrigatoriamente se sujeitar à tributação federal. O próprio enunciado da primeira tese firmada, transcrito acima, indica a possibilidade de afastamento da incidência de IRPJ e CSLL sobre os benefícios negativos, desde que cumpridos os requisitos previstos no artigo 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

Oportuno ressaltar que o próprio artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, expressamente dispõe sobre os "benefícios negativos" ao consignar: "*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: (...)".*

Ou seja, conforme entendimento consignado por meio da primeira tese firmada pelo STJ no Tema nº 1.182, atendidos os requisitos de registro e depósito do benefício fiscal no Conselho Nacional de Política Fazendária ("Confaz"), de que trata o artigo 10 da Lei Complementar nº 160/201722, e de registro dos valores relativos à subvenção em conta de reserva de que trata do artigo 30 da Lei nº 12.973/201423 é possível excluir os benefícios fiscais como a isenção e redução de base de cálculo do ICMS da base de incidência do IRPJ e da CSLL.

A distinção da disciplina jurídica entre créditos presumidos e benefícios negativos (como a isenção ou redução de base de cálculo do ICMS) proposta pelo voto condutor reside no princípio da não cumulatividade e no chamado "efeito de recuperação".

O ICMS é imposto não cumulativo de modo que o imposto estadual incide apenas sobre a diferença acrescida à mercadoria na cadeia de consumo. Havendo concessão de benefícios fiscais que reduzam o valor do imposto incidente na operação, consequentemente o adquirente da mercadoria apropriará créditos do imposto em valor inferior ao que habitualmente apropriaria no cenário não incentivado.

Logo, o contribuinte que apropriar créditos em montante inferior, terá, em regra, um ICMS superior a ser recolhido na etapa subsequente de saída da mercadoria em comparação ao cenário em que não houvesse a concessão do benefício.

Ou seja, o Estado desonera o contribuinte em uma etapa da cadeia, mas recuperará o ICMS na etapa seguinte, tendo em vista a apropriação de créditos pelo adquirente em valor inferior.

DOCUMENTO VALIDADO

Por essa razão, o Relator Ministro Benedito Gonçalves concluiu que benefícios negativos de ICMS representam na prática mero diferimento do imposto e não propriamente renúncia de receita fiscal. Não haveria renúncia pelo Estado outorgante, tendo em vista que o valor seria recuperado nas operações subsequentes.

Nos termos do acórdão, tal circunstância não se verificaria para o crédito presumido. Quando o Estado concede crédito presumido de ICMS há efetiva renúncia de receita, tendo em vista que na etapa seguinte da cadeia econômica o crédito não cumulativo estará integralmente preservado.

Assim, a partir da lógica acima, o STJ definiu em sua primeira tese que, se na situação em que há outorga de benefício negativo não há renúncia de receita por parte do Estado, então a incidência de IRPJ e CSLL não representaria violação ao pacto federativo, razão pela qual os fundamentos adotados no EREsp nº 1.517.492 seriam inaplicáveis.

No presente caso de crédito presumido há renúncia fiscal.

SEGUNDA PREMISSA DO STJ

Os votos proferidos no julgamento do citado Tema reconhecem o efeito da Lei Complementar nº 160/2017 no sentido da equiparação de todos os benefícios fiscais de ICMS a subvenções de investimentos para fins de incidência de IRPJ e CSLL. Nos termos do voto condutor:

> *Diante disso, na linha do **entendimento já firmado pela Segunda Turma**, há a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, nos termos da Lei, muito embora **não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. (Fl. 20 do REsp nº 1.945.110/RS – g.n.)***

Ademais, voltando-se ao precedente citado pelo Ministro Relator para fixação da segunda tese (EDcl no REsp n. 1.968.755/PR), constata-se que a sua razão de decidir foi, precisamente, o fato de que se exigir novamente os requisitos de caracterização da subvenção como investimento (implantação e expansão de empreendimentos econômicos) faria "letra morta" do parágrafo 4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 introduzido pela Lei Complementar nº 160/2017:

> *Efetivamente, **quando a Lei Complementar n. 160/2017 equiparou todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS (típicas subvenções de custeio ou recomposições de custos) a subvenções para investimento o fez justamente para afastar a necessidade de se comprovar que o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos** (conceito típico de subvenção de investimento). **Não fosse isso, a equiparação legal** feita pelo art. 30, §4º, da Lei n. 12.973/2014 (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) **seria inócua**, já que se sabe que:*
>
> *"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*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> *sociais, se está diante de "subvenção para custeio" ou "subvenção para operação", respectivamente. Por outro lado, se a subvenção é entregue a 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" (REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min.Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019).*
>
> *Decerto, muito embora* ***não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes****, consoante o disposto expressamente em lei. (Fl. 7 do EDcl no REsp n. 1.968.755/PR - g.n.)*

Logo, TODOS os benefícios negativos de ICMS podem deixar de se sujeitar à incidência de IRPJ e CSLL, se cumpridos os requisitos legais indicados acima, independentemente de se enquadrarem conceitualmente como subvenção de custeio ou de investimento, por força da equiparação promovida pela Lei Complementar nº 160/2017, a qual não bastasse ser clara, ainda foi reconhecida pelo STJ em caso julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos.

Mas persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes para os casos em que não se tratar de crédito presumido de ICMS.

Portanto, diante dessa lógica, o STJ concluiu em sua segunda tese que os benefícios fiscais do ICMS são equiparados a subvenções para investimento por força da Lei Complementar, independentemente de terem sido concedidos para implantação ou expansão de empreendimentos, bastando para a sua exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL o registro em reserva de lucros e a não distribuição desses valores a sócios/acionistas.

**TERCEIRA PREMISSA DO STJ**

É pacífico afirmar que o legislador sempre visou que os valores das subvenções concedidas pelos Estados não fossem destinados aos sócios, e, dessa forma, garantiu que somente poderiam ser excluídos da tributação pelo IRPJ e pela CSLL caso permanecessem na empresa.

Assim, em atenção a essa previsão legal, a terceira tese firmada pelo STJ no julgamento do Tema nº 1.182 dispôs que incumbe ao Fisco, em procedimento fiscalizatório, verificar se os valores decorrentes dos benefícios negativos foram utilizados *"para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico, situação em que poderia haver a lavratura de autuações para a cobrança do IRPJ/CSLL".*

A tese foi proposta pelo Ministro Herman Benjamin, que fundamentou o seu voto a partir do Parecer da Comissão de Finanças e Tributação quando da tramitação da Lei Complementar nº 160/2017, no ponto em que equiparou *todos os benefícios fiscais de ICMS* à categoria de *subvenções de investimentos* para fins de IRPJ e CSLL. Nas palavras do Ministro, vê-se

DOCUMENTO VALIDADO

Original

que a manutenção dos valores em conta de reserva garantiria o seu vínculo com o empreendimento econômico:

> *Como se verifica do excerto acima,* ***a inclusão do § 4º no art. 30 da Lei 12.973/2014 indica nítida intenção de forçar a equiparação dos incentivos fiscais, qualquer que seja sua natureza, à "subvenção de investimento"****, exigindo como contrapartida que os respectivos valores sejam mantidos em conta de reserva no Patrimônio Líquido. Ao mesmo tempo, não se pode perder de vista que a menção à segurança jurídica qualifica a garantia de "viabilidade econômica" dos "empreendimentos realizados", o que sugere que o legislador intencionalmente não dispensou a verificação da destinação dada a esses valores, que precisam estar vinculados à viabilidade econômica do empreendimento. [...]*
>
> *(...) considero que a manutenção da exigência de que os valores dos benefícios fiscais sejam* ***mantidos em conta de reserva do Patrimônio Líquido da empresa*** *conduz ao entendimento de que* ***se preserva, ainda que em menor extensão, a ratio segundo a qual tais benefícios devem estar minimamente relacionados com a viabilidade do empreendimento econômico****. Assim, eventual desvirtuamento, mesmo que posterior (****por exemplo, utilização desse valor para aumento do capital social, com ulterior restituição ao titular das ações ou cotas empresariais****), retirará – com base no § 2º do art. 30 da Lei 12.973/2014 (não revogado pela Lei Complementar 160/2017) – a aplicação do regime jurídico estabelecido na LC 160/2017, rendendo ensejo à instauração de procedimento fiscalizatório tendente a submeter a quantia à tributação (IRPJ e CSSL). (Fls. 61/62 do REsp nº 1.945.110/RS – g.n.)*

Importante notar que o Ministro Herman Benjamin deixa claro que **(a)** o parágrafo 4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 promoveu a equiparação de todos os incentivos fiscais concedidos pelos Estados a subvenções para investimento; e que **(b)** a manutenção dos valores em conta de reserva serve não mais para garantir que os valores foram alocados para a implementação/expansão do empreendimento, mas que, ao menos ("ainda que em menor extensão"/"minimamente"), serão utilizados nas atividades da empresa e não distribuídos aos sócios ("viabilidade do empreendimento econômico").

Na sequência, o Ministro Herman Benjamin cita em seu voto os exemplos do próprio parágrafo 2º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, relativos à retirada desse registro da conta de reserva, como exemplos de destinação diversas de recursos que estaria sujeito à tributação, o que afasta qualquer dúvida que a sua interpretação é que a única restrição para a utilização dos valores concedidos pelos Estados a título de subvenção seria a entrega a sócios/acionistas.

Assim, a 1ª Seção do STJ esclareceu que os valores representativos dos benefícios negativos devem ser utilizados com vistas à garantia da viabilidade econômica dos empreendimentos realizados.

A esse respeito, insista-se que resta claro no voto do Ministro Herman Benjamin que a simples manutenção dos valores de subvenção em conta de reserva do Patrimônio Líquido da empresa atende *"ainda que em menor extensão"* a razão de ser da Lei de que os *"benefícios devem estar minimamente relacionados com a viabilidade do empreendimento econômico"*.

DOCUMENTO VALIDADO

HÁ DIFERENÇA entre a expressão *"viabilidade do empreendimento econômico"* com *"implantação ou expansão de empreendimentos econômicos"*, visto que essa equiparação não existe na tese definida pelo STJ.

Assim, conclui-se que por meio da terceira tese o STJ permitiu que a RFB verifique se os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico, isto é, se foram destinados para os sócios/acionistas da empresa (para fora do empreendimento econômico) ou se foram mantidos em conta de reserva, como determina a Lei nº 12.973/2014, de modo que caso não tenha havido distribuição aos sócios/acionistas, deve ser prontamente reconhecida a possibilidade de exclusão desses valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, já que, independentemente da sua natureza, serão considerados subvenção para investimento nos termos da Lei nº 160/2017.

Pois bem.

A Recorrente, enquadra-se no benefício fiscal de CRÉDITO PRESUMIDO NÃO se tratando de isenção ou redução de base de cálculo. Vejamos o QUE dispõe o Termo de Verificação Fiscal juntado às fls. 1649-1662 dos autos, tratando da definição do crédito presumido a partir das fls. 1654:

> ***(...)***
>
> ***OMISSÃO DE RECEITAS DECORRENTE DE SUBVENÇÃO RECEBIDA DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO: CRÉDITO DO ICMS/SC***
>
> *Tendo ultimado os trabalhos de exame da escrita comercial e fiscal do sujeito passivo, restou identificada a ocorrência de omissão de receitas oriundas de subvenção recebida pelo sujeito passivo do Estado de Santa Catarina, na forma de CRÉDITO DO ICMS, objeto do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO, auferidas no momento da saída de mercadorias importadas do exterior.*
>
> ***DO PROGRAMA PRÓ-EMPREGO E DO CRÉDITO DO ICMS/SC***
>
> *O sujeito passivo foi enquadrado como beneficiário do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO, objeto do Decreto Estadual (SC) nº 105, de 14/03/2007, que regulamentou a lei estadual (SC) nº 13.992, de 15/02/2007, tendo o seguinte benefício:*
>
> ***- apropriação de crédito em conta gráfica, por ocasião da saída subsequente à entrada de mercadoria importada, para comercialização, nos termos do art. 8º, inciso III, combinado com o seu § 6º, inciso I, do Decreto nº 105, de 14/03/2007;"***
>
> *Trata-se na espécie de benefício de crédito do ICMS, amparado no art. 8º, inciso III, combinado com o seu § 6º, inciso I, do Decreto estadual (SC) nº 105, de 14/03/2007, que assim dispõe:*
>
> ***Decreto Estadual (SC) nº 105, de 14/03/2007***
>
> *Regulamenta a Lei nº 13.992, de 2007, que instituiu o Programa Pró-Emprego.*
>
> *(...)*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> *Art. 8º Poderá ser diferido para a etapa seguinte de circulação à da entrada no estabelecimento importador, o ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro, na importação realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste Estado, de:*
>
> *(...)*
>
> *III – mercadorias destinadas à comercialização por empresa importadora estabelecida neste Estado;*
>
> *(...)*
>
> *§ 6º Na hipótese do inciso III do caput:*
>
> *II – poderá, quando autorizado pela resolução de que trata o art. 5º, ser apropriado crédito em conta gráfica, por ocasião da saída subseqüente à entrada da mercadoria importada, de modo a resultar em uma tributação equivalente a três por cento do valor da operação própria;*

*A condição estabelecida no art. 8º para a fruição do regime era de que o contribuinte beneficiário*

*realizasse a operação de importação por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados,*

*situados no estado de Santa Catarina. Outras condições e obrigações acessórias foram estabelecidas através do Ato DIAT nº 084/2008, expedido pelo Diretor de Administração Tributária da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, em 02/07/2008.*

*Nos termos em que foi concebido, o benefício fiscal previsto art. 8º, inciso III, combinado com o seu § 6º, inciso I, do Decreto estadual (SC) nº 105/2007, viabilizava um crédito do ICMS aos contribuintes importadores por ele beneficiados, auferido no momento da saída das mercadorias, nos seguintes percentuais:*

*(...)*

*O crédito fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina resultava em uma economia tributária significativa, posto que restaria ao contribuinte a obrigação tributária de apenas três pontos percentuais, aplicáveis sobre a base de cálculo do ICMS incidente na saída dos produtos importados, sendo o valor do tributo devido sobre o restante da alíquota concedido pelo estado mediante o crédito do ICMS. Além disso, mantinha para o destinatário dos produtos importados o direito de creditar-se do tributo pela alíquota integral, dentro da sistemática do regime não cumulativo.*

*O benefício fiscal do crédito do ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina através do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO, regulamentado através do Decreto estadual (SC) nº 105/2007, tinha por base legal a lei estadual (SC) nº 13.992, de 15 de fevereiro de 2007, que em seus art. 1º e 2º, assim dispunha:*

> *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.*

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> *Art. 2º O Programa destina-se a incentivar empreendimentos considerados de relevante interesse sócioeconômico situados em território catarinense ou que nele venham instalar-se.*
>
> *§ 1º Entende-se por empreendimento de relevante interesse sócio-econômico aquele representado por projetos de implantação, expansão, reativação, modernização tecnológica, considerados prioritários ao desenvolvimento econômico, social e tecnológico do Estado e que resultem em geração ou manutenção de empregos, bem como os que consolidem, incrementem ou facilitem exportações e importações.*
>
> *§ 2º Além dos empreendimentos com maior índice de absorção de mão-de-obra, serão priorizados os que:*
>
> *I - resultarem em elevado impacto econômico e alavancagem da economia catarinense;*
>
> *II - promoverem a desconcentração econômica e espacial das atividades produtivas e desenvolvimento local e regional;*
>
> *III - incrementarem o nível tecnológico das atividades produtivas; e IV - implantarem indústrias não-poluentes ou que forem voltados à preservação do meio ambiente.*
>
> *§ 3º Poderão também ser enquadradas no Programa empreendimentos que tenham por objeto a instalação, modernização e ampliação de terminal portuário ou porto seco, bem como a implantação e ampliação de projeto de geração de energia elétrica e de linhas de transmissão.*
>
> *§ 4º Tratando-se de empreendimento contemplado com benefício concedido com base na legislação citada no art. 18, caput, poderá ser levado em consideração, para efeitos de avaliação, a situação existente quando da sua concessão.*

*Essencial no presente trabalho é que seja identificada a natureza jurídica do CRÉDITO DO ICMS objeto do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO, bem como a sua aplicação e tratamento no âmbito do direito tributário. É o que passamos a discorrer a partir do tópico seguinte.*

***DO CRÉDITO DO ICMS (PROGRAMA PRÓ-EMPREGO) SOB A ÓTICA DO DIREITO FINANCEIRO***

***Conforme demonstrado anteriormente, o crédito do ICMS decorrente do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO consiste em um benefício fiscal através do qual contribuintes importadores recebiam do Estado de Santa Catarina um crédito do referido tributo no momento em que promoviam a saída das mercadorias importadas de seu estabelecimento,*** *condicionado a que efetuassem as operações de importação através de portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados situados no Estado de Santa Catarina, além de outras obrigações acessórias.*

Ora, conforme fixou o **STJ**, tem-se que para os benefícios fiscais relacionados ao ICMS não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, bastando apenas a equiparação determinada expressamente pelo legislador, cuja regras são mais específicas e exigentes quando não se trata de crédito presumido de ICMS e, considerando que no presente caso se trata de crédito presumido de ICMS e, por outro lado, não restou demonstrado pela fiscalização que o contribuinte deixou de

utilizar os recursos economizados para atividades não afins da empresa, a subvenção de investimento deve ser reconhecida.

**CONTABILIDADE**

Com relação à contabilização a DRJ argumentou:

> De acordo com o julgado reproduzido, que versa sobre questão semelhante a tratada no presente processo, **o crédito presumido de ICMS concedido pelo estado de Santa Catarina foi considerado subvenção para custeio, motivado pela forma de contabilização adotada pelo sujeito passivo, uma vez que não registrou referidas importâncias na conta de Reserva de Lucros ou de receita da sociedade,** conforme exigência prevista no art. 18 da Lei nº 11.941/2009, e art. 30, "caput", da Lei nº 12.973/2014.
>
> O caso contido nos autos, de fato, é similar, na medida em que a contribuinte contabilizou os créditos presumidos do ICMS da maneira como demonstrado abaixo, de acordo com a informação constante do TVF (fl. 1654), prestada com base em respostas da contribuinte a termos de intimações:
>
> Estes valores de crédito presumido foram lançados na contabilidade, sendo:
>
> 1 – Operação por conta própria:
> D – Ativo – ICMS a recuperar (conta 1.1.2.09)
> C – Resultado – ICMS s/Vendas (conta 3.1.1.02) no ano-calendário de 2010
> C – Resultado – ICMS s/Vendas (conta 4.1.1.02) no ano-calendário de 2011
>
> 2 - Operação por conta e ordem :
> D – Ativo – ICMS a recuperar (conta 1.1.2.09)
> C – Passivo – ICMS Importacao por conta e ordem (conta 2.1.7.01)
>
> Segundo se observa, a contribuinte, em vez de contabilizar a obtenção do crédito presumido de ICMS em conta de receita, segundo o regime de competência, ou reserva de lucros do Patrimônio Líquido da sociedade, registrou tal evento, nas operações por conta própria, em conta redutora de despesa, e, nas operações por conta e ordem, em conta contábil de passivo.
>
> Ou seja, não resta dúvida de que a defendente descumpriu o comando contido em lei, consistente na obrigação de contabilização de referida operação em conta de reserva de lucros ou de receita, observado o regime de competência, para ser qualificada como subvenção para investimento.
>
> Desse modo, de acordo com a legislação tributária indicada em linhas anteriores, por a contribuinte não ter adotado os adequados procedimentos contábeis a fim de qualificar as importâncias auferidas a título de crédito presumido de ICMS como subvenção para investimento, tais importâncias configuram como subvenções para custeio, e, por consequência, sobre elas incidem as Contribuições para o PIS e Cofins.

Importante ressaltar que o Relatório Fiscal nada menciona sobre a contabilização em Reserva de Lucro. O que fez a autoridade fiscalizadora foi apontar que o presente caso se referiria a subvenção de custeio, conforme trecho extraídos a partir das fls. 1652:

DOCUMENTO VALIDADO

Os valores apurados, conforme abaixo, RECEITA – SUBVENÇÃO CORRENTE PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO – ICMS", devem integrar como DEMAIS RECEITAS a base de cálculo para apuração do IPRJ/CSLL.

| DATA | CREDITOS | Estorno por Devolução | ICMS devido Antecipado | Subvençao Estadual |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |
| Ago/2009 | 14.586,53 | 125,10 | 5.138,43 | **9.323,00** |
| Set/2009 | 23.857,81 | 70,00 | 4.583,84 | **19.203,97** |
| Out/2009 | - | - | - | **-** |
| Nov/2009 | 68.781,02 | 11.097,82 | 10.717,19 | **46.966,01** |
| Dez/2009 | 3.564,60 | - | 3.564,60 | **-** |
| | **110.789,96** | **11.292,92** | **24.004,06** | **75.492,98** |

(...)

**Mediante as análises iniciais realizadas depreendeu-se que esses benefícios configuram subvenção corrente para custeio ou operação, circunstância em que os fatos, sob a égide da legislação tributária** federal, têm natureza de receita. Sob esse delineamento o tratamento dispensado pelo sujeito passivo à matéria não se conforma com o entendimento fiscal, considerando que os eventos foram consignados na escrita comercial e não transitaram em conta de receita, situação em que efetivamente permaneceram à margem da mensuração das bases imputáveis das contribuições objetos do procedimento fiscal

Ocorre que, conforme mencionado anteriormente, no presente caso não há que se falar em subvenção de custeio, vez que restou pacificado que se trata de subvenção de investimento.

E com todo respeito, não poderia a DRJ complementar o lançamento tributário apontando a necessidade de ser demonstrado a contabilidade com referência a Reserva de Lucro.

Ou seja, o fundamento do auto de infração foi a configuração da subvenção como sendo de custeio e, nesse sentido deveria ter sido mantida a análise do DRJ, o que, se tivesse ocorrido fatalmente teria reconhecido que o auto de infração não pode ser mantido sob o fundamento de configuração de subvenção de custeio.

Por outro lado, entendo que a Recorrente demonstrou elementos que comprovam a efetiva utilização de tais valores na viabilidade do empreendimento, isto é, em atos que fomentam a manutenção e desenvolvimento da empresa e que, portanto, não ocorreu distribuição da subvenção para sócios.

Destaque-se que a Recorrente demonstrou no procedimento fiscalizatório quais eram os valores de ICMS relativos à receita de subvenção que compuseram a sua apuração do resultado de forma líquida, conforme planilhas de apuração de cálculo entregues à Autoridade Fiscal, mencionadas no Relatório Fiscal, e cujos valores não foram questionados por aquela Autoridade.

Nesse sentido, é possível constatar o efeito em cadeia do ICMS, a existência de efetivo benefício no caso de concessão de subvenção a uma sociedade na cadeia econômica e a ausência de benefício para o consumidor final.

DOCUMENTO VALIDADO

Ademais, nota-se que no presente caso, salvo melhor interpretação de análise aprofundada com técnica contábil pericial, não apontando no auto de Infração, NÃO foram distribuídos lucros aos sócios. Por outro lado, diante da realidade que se impunha, a contribuinte agiu contabilmente da maneira que caberia agir na época dos fatos de acordo com a exegese da norma jurídica da época e de acordo com a jurisprudência majoritária da época.

De fato, no que se refere à forma de contabilização da subvenção para investimento, não é o registro contábil que dá natureza aos fatos econômicos ali relatados. A forma de contabilização não afeta a forma de tributação, contanto que a natureza jurídica dos descontos e créditos presumidos de ICMS seja, efetivamente, de "subvenção para investimento".

Nesse contexto, a forma de contabilização não é fato jurídico suficiente para descaracterizar os valores recebidos a título de subvenção para investimento nesse caso.

Portanto, o que efetivamente interessa é se o crédito presumido do ICMS tem a natureza de subvenção para investimento. Não deve ser objeto de discussão o valor registrado como incentivo ou se o incentivo se encontra segregado ou não. Essa parcela, como se viu, é "subvenção para investimento" e, por expressa previsão legal, não precisa transitar por contas de resultado.

Face ao exposto, considerando a forma de contabilização da subvenção para investimentos de acordo com a época e vigência das normas, fato é que em nenhuma delas haverá afetação do resultado contábil, que é o cerne para apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL, motivo pelo qual deve ser declarada ilegal a cobrança no presente Auto de Infração.

Consequentemente, os valores referentes aos créditos presumidos de ICMS não constituem acréscimo patrimonial, lucro ou receita, sendo assim, inexiste fato gerador capaz de incluí-los na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Por fim aduz a Recorrente que a exigência dos tributos ora discutidos por parte da União sobre benefícios fiscais pelo estado de Santa Catarina limita a competência tributária de Estado-Membro concessor, ferindo o pacto federativos, apresentando, portanto, argumentos no sentido de demonstrar a inconstitucionalidade da tributação por parte da União em face do princípio constitucional do pacto federativo (art. 1º, "caput").

Ocorre que a Súmula CARF 02 impede seja analisada questões constitucionais em processos administrativos.

***Súmula CARF nº 2***

***Aprovada pelo Pleno em 2006***

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

Portanto, considerando que se trata de crédito presumido de ICMS, onde o Estado de fato deixa de obter receita e uma vez que a fiscalização não demonstrou que a Recorrente utilizou essa redução para atividades não afins do objeto social da empresa, deve ser reconhecida

DOCUMENTO VALIDADO

a subvenção de investimento, sendo afastada a tese do auto de infração de omissão de receita de IRPJ, CSSL, PIS/COFINS.

Diante o exposto, conheço o Recurso Voluntário, afasto a preliminar e a ele DOU provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Piza Di Giovanni**

DOCUMENTO VALIDADO