



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10903.720009/2018-58
Recurso De Ofício
Acórdão nº 3301-007.502 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRITÂNIA ELETRÔNICOS S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

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 nº 12.973/2014; art. 1º, §3º, X da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º, §3º, IX da Lei nº 10.833/2002.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI COMPLEMENTAR Nº160/2017.

O §4º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, com a redação dada pela LC nº 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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 nº 12.973/2014; art. 1º, §3º, X da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º, §3º, IX da Lei nº 10.833/2002.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI COMPLEMENTAR Nº160/2017.

O §4º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, com a redação dada pela LC nº 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.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Moraes Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Adoto o relatório da decisão recorrida, por economia processual:

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os Autos de Infração da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 467/478), conforme demonstrativos abaixo: (...)

Os detalhes do procedimento fiscal estão descritos no Termo de Verificação Fiscal (fls. 481/528), cujo resumo no tocante à autuação é o seguinte:

- Inicialmente, a Fiscalização alerta para não se confundir as empresas BRITÂNIA ELETRÔNICOS ou simplesmente “BRITÂNIA”, objeto da presente fiscalização, e suas acionistas BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS, CNPJ 76.492.701/0001-57, com 57,6% das ações, e BRITÂNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., CNPJ 04.644.892/0001-14, com os restantes 42,4% das ações. A autuada BRITÂNIA ELETRÔNICOS era anteriormente denominada “DIAMOND BUSINESS TRADING S/A”, como se vê na maior parte dos documentos societários juntados aos autos.

- A BRITÂNIA é beneficiária de crédito presumido de ICMS, concedido pelo Estado de Santa Catarina. No AC 2014 creditou-se aproximadamente de R\$ 146 milhões em receitas de crédito presumido de ICMS.

Da apuração e contabilização do Crédito Presumido de ICMS/SC

- Destaca que as receitas auferidas pela BRITÂNIA, advindas das subvenções concedidas por recebimento de créditos presumidos de ICMS do Estado de Santa Catarina, transitaram a crédito de contas de resultado (Conta 3121002 – ICMS, às fls. 420 a 461) e finalmente foram integralizadas na conta Patrimonial (Conta 2360003 – Reserva de Incentivos Fiscais-ICMS, às fls. 462 a 466).

- Sem fundamento legal, estas receitas de subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas do Estado de Santa Catarina, não sofreram incidência do PIS e da COFINS, apesar de terem transitado por conta de resultado e constarem da Reserva de Incentivos Fiscais – ICMS da fiscalizada.

- Conforme se demonstra dos lançamentos contábeis, o crédito presumido de ICMS é receita, uma vez que impacta positivamente o resultado do período aumentando o lucro. Sem a apropriação do crédito presumido, o desembolso com pagamentos de ICMS seria bem maior e o resultado de lucro do período seria bem menor. De fato, sem o CP de ICMS, o resultado seria de prejuízo contábil em 2014.

Da Situação da BRITÂNIA em relação Crédito Presumido de ICMS em Santa Catarina

- A análise dos Atos Administrativos apresentados pela fiscalizada (fls. 62 a 82) levou a Fiscalização a concluir que a fiscalizada é beneficiária de Subvenções para Custeio e ou Operação, pois em seus contextos não há a menção de quaisquer obrigações por parte da subvencionada que impliquem em “investimento” no sentido do art. 38 do DL 1.598/77 e do art. 18 da Lei 11.941/2009.

- Em análise do Protocolo de Intenções com o governo do Estado de Santa Catarina (fls. 75 a 82), verifica-se que o referido protocolo fala em propósito de “manutenção dos investimentos atuais”, e não “implantação ou expansão de empreendimentos”, ou seja, o sentido de manutenção é o mesmo de custeio.

Despacho Concessório

- O Despacho Concessório nº 165000002751494 foi proferido pela Diretoria de Administração Tributária da Secretaria de Estado da Fazenda/SC no bojo do Tratamento Tributário Diferenciado nº 125000001688634. A vigência nele informada é de janeiro/2013 em diante.

- A BRITÂNIA foi questionada sobre quais são as obrigações porventura exigidas pelo Estado de Santa Catarina em contrapartida do benefício de subvenção de ICMS concedido. Em resposta a fiscalizada afirmou que:

A cláusula segunda do Protocolo de Intenções firmado com o Estado de Santa Catarina apresenta os compromissos assumidos pela empresa para a fruição dos incentivos fiscais, quais sejam: (i) investir até 31/12/2015 o valor de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) na ampliação das atividades no Estado, incluindo empresas integrantes do mesmo grupo econômico; (ii) gerar e manter durante a vigência do acordo, 500 (quinhentos) empregos diretos, considerando a empresa beneficiária e outras empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico situadas no Estado; (iii) incrementar, no prazo de 1 (um) ano, em 30% a produção própria das empresas pertencentes ao grupo econômico; (iv) alcançar, a cada período de 12 meses, considerando as empresas integrantes do grupo econômico situadas no Estado, proporcionalmente o mesmo nível atualizado monetariamente de recolhimento de ICMS e de contribuições aos fundos dos últimos 12 meses anteriores à celebração do acordo; (v) utilizar preferencialmente serviços de operadores logísticos (armazenagem, manuseio, movimentação e distribuição) estabelecidos em Santa Catarina, devidamente habilitados pelos órgãos anuentes; (vi) contratar preferencialmente a prestação de serviço de transporte de cargas com transportadora catarinense, e serviço de comissária de despacho aduaneiro catarinense; além de (vii) contribuir para os fundos estaduais instituídos pela Lei n.º 8.099/1990, Lei n.º 407/2008 e Lei n.º 249/2003.

Para demonstração do cumprimento dos compromissos assumidos, a Intimada apresenta, inicialmente, o demonstrativo dos investimentos realizados pela própria Intimada e pelas demais empresas do grupo localizadas no Estado de Santa Catarina, totalizados por ano e segregados por natureza de investimento, os quais totalizaram R\$ 61.861.071,80 no período de 2005 a 2015:

(...)

“Destaca-se que o cumprimento do compromisso assumido no item iii (incrementar, no prazo de 1 (um) ano, em 30% a produção própria das empresas pertencentes ao grupo econômico), ocorreu no ano-calendário de 2013, primeiro ano de vigência do Protocolo de Intenções firmado com o Estado de Santa Catarina em outubro de 2-12. Portanto período anterior ao período objeto do presente termo de início de fiscalização.”

- Acontece que a autuada BRITÂNIA não tem produção, pois não é uma indústria e sim, basicamente, uma importadora. Portanto, tal condição de “incremento da produção própria”, se cumprida, o foi por empresa alheia à fiscalizada e, portanto, não pode a fiscalizada beneficiar-se de efeitos tributários de subvenção para investimentos se os investimentos foram levados a efeitos por outra(s) empresa(s) que não a dita subvencionada.

- Os esclarecimentos *retro* são seguidos por cinco tabelas demonstrativas (fls. 14 e 15) que em suma informam:

* Dispêndios de R\$ 61,9 milhões pelo grupo BRITÂNIA nos AC 2005 a 2015 sendo R\$ 10,1 milhões no AC 2014, principalmente em máquinas e acessórios (R\$ 7,2 milhões) e móveis e utensílios (R\$ 2,4 milhões); porém, apenas 2,5% ou R\$ 252.901,64 foram aplicados pela fiscalizada BRITÂNIA no AC 2014 (vide tabela a seguir);

* Totais mensais de 1744 a 1996 empregos diretos mantidos pelo grupo BRITÂNIA, mas na fiscalizada, apenas 7% a 8% dos empregos ou totais mensais de 140 a 148 de empregos diretos mantidos (dados do CAGED do AC 2014);

* R\$ 13.826.946,64 em despesas incorridas com serviços logísticos contratados de empresas estabelecidas no estado de Santa Catarina;

* Contribuição de R\$ 5,4 milhões aos Fundos Social, de Defesa Civil, de Educação, e Pró Emprego, e recolhimentos de ICMS no valor de R\$ 16,4 milhões, no

AC 2014, somando recolhimentos de R\$ 21,9 milhões entre contribuições aos Fundos Estaduais e ICMS Normal.

- O importante dos dados apresentados, e da resposta da BRITÂNIA às fls. 11 a 19, é que a fiscalizada realizou apenas 2,5% dos “investimentos” de seu grupo econômico em SC, e manteve menos de 8% da força de trabalho total, e sem aumento significativo no número de empregos diretos durante o AC 2014.

- Segue detalhamento do desembolso da BRITÂNIA ELETRÔNICOS em 2014, em relação aos R\$ 10,1 milhões ditos gastos pelo grupo de empresas no mesmo ano:

CONTA CONTÁBIL	Britânia Eletrônicos	Grupo Britânia em SC	Total Geral
EDIFICACOES ADM.GERAL	-		
EQUIPAMENTOS DE HARDWARE	-	104.623,97	104.623,97
FERRAMENTAS MOLDES GABARITOS	-	3.808,83	3.808,83
INST.EQUIP.INDL.AUXILIAR	-		
INSTALAÇÕES.ADM.GERAL	-		
INSTALAÇÕES.EQUIP.IND.AUXILIAR	-	264.167,00	264.167,00
INSTALAÇÕES.FABRICA	-	16.417,45	16.417,45
INST.EQUIP.IND.AUXILIAR	-	11.700,00	11.700,00
MAQUINAS E ACESSORIOS	15.870,00	7.196.687,53	7.212.557,53
MAQUINAS E ACESSORIOS ACELERADOS	-		
MAQUINAS E ACESSORIOS USADOS	-		
MAQUINAS E EQUIP.DE ESCRITORIO	-		
MOVEIS E UTENSILIOS	237.031,64	2.211.318,00	2.448.349,64
SISTEMA DE CARTAO PONTO	-		
SISTEMA DE SEGURANÇA VIDEO	-		
SOFTWARE E SISTEMA OPERACIONAL	-	76.901,53	76.901,53
Total-Geral	252.901,64	9.885.624,31	10.138.525,95

Fonte: resposta da BRITÂNIA em 01/06/2018, e Balancete 2014 da empresa na ECD SPED, Contas 1321004 - MAQUINAS E ACESSORIOS e 1321006-X - MOVEIS E UTENSILIOS

Do monopsônio entre partes relacionadas

- Durante o AC 2014 a BRITÂNIA ELETRÔNICOS teve um único cliente: a sua controladora BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS lhe adquiriu 99,81% de todas as mercadorias conforme totalização das NF de saída da autuada.

- A mesma situação se repete nos anos-calendário anterior e posterior. Em 2013 a BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS adquiriu 98,94% de todas as mercadorias saídas da BRITÂNIA ELETRÔNICOS. E em 2015 a BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS adquiriu 99,61% das mercadorias saídas da BRITÂNIA ELETRÔNICOS.

- Ou seja, na prática, tanto no período autuado de 2014 como nos AC anterior e posterior, a autuada BRITÂNIA ELETRÔNICOS vende apenas para a BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS (de acordo com as NCM, em 2014 a autuada importava principalmente matéria prima para a indústria da BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS).

- Tanto é assim que o próprio Despacho “TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO Nº 125000001688634” autorizou o CP de ICMS nas vendas da BRITÂNIA ELETRÔNICOS (antiga “DIAMOND”) para filiais da sua controladora BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS conforme dispositivos transcritos a seguir:

1.27. Fica concedido crédito presumido, por ocasião da saída subsequente à entrada da mercadoria importada pelo próprio estabelecimento, para fins de comercialização, de modo a resultar em uma tributação do ICMS equivalente a:

a) 1,0% (um por cento) da base de cálculo integral relativa à operação própria, na hipótese da operação ser destinada aos contribuintes situados no Estado de Santa Catarina a seguir relacionados, que pertencem ao mesmo grupo econômico da requerente (DIAMOND), desde que os destinatários:

1. destinem as mercadorias importadas em operação subsequente para outras unidades da Federação; e
2. utilizem as mercadorias importadas em seu processo industrial, desde que o produto acabado correspondente seja posteriormente destinado para outra unidade da Federação;

RAZÃO SOCIAL	CNPJ	INSC. ESTADUAL
BRITANIA ELETRODOMESTICOS LTDA.	76.492.701/0007-42	254.861.652
BRITANIA ELETRODOMESTICOS SA	76.492.701/0011-29	257.125.566

b) 3,6% (três inteiros e seis décimos por cento) da base integral relativa à operação própria, nos demais casos.

(...)

1.37. Além dos itens 1.27 a 1.37, aplica-se às operações internas da requerente (DIAMOND), destinadas para empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico (Britânia e Prime), os itens 1.5 a 1.13, 1.16, 1.20 a 1.24, 2.1 a 2.5, 3.1, 4.1 a 4.4, 5.1, 6.1, 7.1 a 7.11, 8.1, 8.3 a 8.13.

Da fundamentação jurídica do procedimento da BRITÂNIA

- No presente caso trata-se de receita de subvenção para custeio dada a não exigência específica de implantação ou expansão de empreendimento econômico. E se por acaso o CP de ICMS fosse receita de subvenção para investimento, ainda assim inaplicável a isenção para a BRITÂNIA, visto que os “investimentos” do período foram realizados por outras empresas distintas da subvencionada (ainda que do mesmo “grupo econômico”).

- Quanto à opção pela aplicação das disposições da Lei nº 12.973/2014 para o ano-calendário de 2014, ou seja, retroativamente, a partir de 1º de janeiro de 2014, a BRITÂNIA (à época “DIAMOND”) informou “NÃO” em sua ECF. Em atenção ao disposto no art. 2º, § 1º, da IN RFB nº 1469/2014, tal opção também foi feita em sua DCTF referente ao mês de agosto/2014.

- No presente caso, como a BRITÂNIA não optou pela antecipação dos efeitos da Lei 12.973/2014 de 1º de janeiro de 2015 para 1º de janeiro de 2014 (“fim do RTT”), então, para a mesma, no período em questão - AC 2014 - não se aplica a Lei 12.973/2014. Também não se aplicam as disposições dos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei 12.973/2014 incluídos pela Lei Complementar 160/2017, por vedação legal expressa (ausência de opção para 2014). Portanto, para a BRITÂNIA é aplicável o art. 18 da Lei 11.941/2009 durante o AC 2014.

Exigências do DL 1.598/77 e da Lei 12.973/2014: implantação ou expansão

- Diante da aparente inovação legislativa, cabe ressaltar que:

a) O art. 9º da LC 160/2017 alterou o art. 30 da Lei 12.973/2014 acrescentando-lhe os §§ 4º e 5º; mas não alterou o caput do art. 30 da Lei 12.973/2014, o qual dispõe que as subvenções “para investimento” são aquelas “concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”;

b) O § 4º incluído pela LCP 160/2017 no art. 30 da Lei 12.973/2014 afastou “a exigência de outros requisitos ou condições não previstos” no art. 30, ou seja, o novel § 4º do art. 30 da Lei 12.973/2014:

a. Mantém as exigências dos requisitos e condições previstos no próprio art. 30 da Lei 12.973/2014, e

b. Veda a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no mesmo art. 30 da Lei 12.973/2014.

c. “Outros requisitos ou condições”: refere-se a exigências feitas fora do caput e §§ do art. 30 da Lei 12.973/2014; p.ex. eventuais exigências exaradas em Pareceres, Instruções, etc.

c) Estas condições do caput do art. 30 da Lei 12.973/2014, quais sejam, de “implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, encontram-se na legislação há mais de quarenta anos, desde a edição do Decreto-Lei nº 1.598 de 1977;

d) O DL 1.598/77, em seus arts. 19, V, e 38, § 2º assim definiu:

“... as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção e redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos...”

e) O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), reportando-se aos DL 1.598 e 1.730 já citados, da mesma forma dispõe em seu art. 443:

“...as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”;

f) A Lei 11.941/2009, no seu art. 18, manteve a mesma linha:

“...Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, ...”

g) A Lei 12.973/2014, no art. 30, seguiu exatamente a mesma e antiga definição:

“As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”;

- O Protocolo de Intenções firmado em 29/10/2012 (fls. 72 a 82) diz respeito a “investimentos”, porém:

1. Genericamente falando, com o sentido amplo de “gastos” ou “desembolsos” que deverão ser feitos no estado de SC;

2. Por empresas do mesmo grupo econômico, e não exclusivamente pela ora fiscalizada BRITÂNIA (antiga DIAMOND);

3. Minimamente efetuados pela subvencionada (na prática, a BRITÂNIA “investiu” apenas 2,5% do valor total “investido” pelo seu grupo econômico);

4. É anterior ao Acordo ratificado em 29/04/2011 pelo documento “DESPACHO CONCESSÓRIO Nº 115000001135169”;

5. Afirma categoricamente que o mesmo não é um contrato preliminar. Ora, se não há contrato preliminar, e não há outro documento equivalente, não há também o contrato definitivo. E se não há novo contrato, definitivo, não há outras obrigações entre as partes além do escrito no documento. Portanto, a fiscalizada BRITÂNIA, individualmente, não tem quaisquer obrigações de investimento no estado de SC. Logo, se não há obrigações para a fiscalizada BRITÂNIA de investir em implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, então, em relação ao PROTOCOLO e DESPACHO firmados, os desembolsos das empresas por seu atos de gestão são mera liberalidade.

Refutando que o CP de ICMS “não é receita”

- O CP de ICMS, enquanto subvenção para custeio, é tributável pelo PIS e pela Cofins, visto que:

a) Os arts. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 permaneceram inalterados;

b) Portanto, os mesmos são, inequivocamente, fato gerador de PIS e COFINS por compreenderem “*o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*”, e além disso;

c) Não foi revogado o *caput* do art. 3º da Lei 9.718/98;

d) A Lei 11.941/2009 trata de conceitos contábeis e de nova redação da Lei das S/A, e por isso, ao revogar o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, fê-lo adequando o conceito de Receita Bruta à sua acepção contábil e não a seus efeitos fiscais; não fosse assim, teriam sido também revogados os arts. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, contudo, permaneceram inalterados;

e) A isenção prevista do art. 21, § único, inciso I, da Lei 11.941/2009, alcança somente as subvenções para investimento (interpretação literal) não as para custeio (caso da subvenção ora em análise).

f) O CP de ICMS é receita de acordo com a ciência contábil cristalizada na Lei das S/A.

- A norma contábil brasileira, formalizada principalmente na Lei das S/A e em diversos pronunciamentos contábeis, admite apenas duas formas de origem de recursos para uma entidade: "Aumento de Capital Social" ou "Receitas". Uma “exceção” poderia ser uma “recuperação de despesas”, o que não é o caso, como mais adiante se vê.

CP de ICMS não é Recuperação de custos ou de despesas

Se o estado de SC remitir (perdoar) um passivo da BRITÂNIA para com próprio estado de SC, não está a BRITÂNIA recuperando despesas com o estado de SC, porque não se trata de despesas ou desembolso com terceiros e sim com o seu credor de ICMS que é o estado de SC. É perdão de dívida por mera liberalidade do credor estado de SC e por convenção entre as partes.

CP de ICMS é Perdão ou Remissão de dívida

- Sendo a obrigação da BRITÂNIA (ICMS a recolher) cancelada ou reduzida pelo seu credor, o estado de Santa Catarina, a extinção da obrigação se dá,

necessariamente, mediante perdão de dívida, mediante a remissão pelo estado de SC da obrigação tributária da BRITÂNIA.

- A Solução de Consulta nº 17 - SRRF01/Disit, de 27 de abril de 2010, esclarece os efeitos do perdão de dívida como receita sujeita ao PIS e à Cofins.

- O ICMS a Recolher é creditado no Passivo da BRITÂNIA para somente depois de um tempo ser quase que integralmente remitido mediante a baixa por CP de ICMS reconhecido a crédito de conta de resultado.

Em suma, com histórico de “VALOR REF. CREDITO PRESUMIDO”, a BRITÂNIA credita o CP de ICMS à conta de resultado 3121002 - ICMS e debita na conta de passivo 2120002 - ICMS. - A RECOLHER baixando ou reduzindo a dívida ou obrigação correspondente.

CPC 07 – Subvenção Governamental – Destaques

- O Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, trata de Subvenção e Assistência Governamentais. São destaques do CPC 07:

“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. (...)”

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

(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. (...)”

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.”

- Cita jurisprudência do CARF a respeito do Crédito Presumido de ICMS/SC.

II - DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada das autuações em 07/12/2018 (fl. 533), a interessada apresentou, em 02/01/2019, a impugnação (fls. 538/563) e documentos anexos, para alegar, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

- A BRITÂNIA ELETRÔNICOS S.A, doravante denominada como Impugnante, é uma sociedade anônima que exerce atividades de comércio atacadista de aparelhos eletrônicos de uso pessoal e doméstico, no território nacional, sediada no Estado de Santa Catarina.

Da não caracterização dos créditos presumidos de ICMS como receita bruta para fins de incidência de PIS e COFINS

- Não há incidência de PIS e COFINS sobre créditos presumidos de ICMS, sendo irrelevante serem os mesmos qualificados como subvenção para investimento ou subvenção para custeio.

- A base de cálculo do PIS/COFINS se restringe às receitas obtidas pelo contribuinte em decorrência da venda de mercadorias ou serviços, visto estes fatos reunirem os elementos a servir-lhe de suporte, ou seja, o ingresso financeiro que incorpora, de forma positiva e definitiva, ao patrimônio do contribuinte, representando o objeto para o qual fora constituída a pessoa jurídica e a contraprestação do emprego de fatores produtivos em prol da sociedade.

- As subvenções governamentais concedidas através de créditos presumidos de ICMS configuram-se benefícios fiscais concedidos pelos Estados-membros com o objetivo de estabelecer equilíbrio de mercado entre empresas estabelecidas em outros Estados e que gozem de benefícios regionais específicos, reduzindo-se a carga fiscal. Nesse sentido, o benefício fiscal representa uma recuperação de custo, não consistindo em receita nova.

- O crédito presumido em análise tem o condão de reduzir a despesa de ICMS da empresa subvencionada. E em se tratando de uma redução de despesa, não se pode interpretar que tal valor tenha natureza de receita, sob pena de se pretender a tributação sobre riqueza inexistente.

- Destaca-se a alínea “b” do inciso V do § 3º do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que determinam que não integram a base de cálculo as receitas referentes a *"reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita"*.

- Do exposto, se mostra irrelevante a qualificação do crédito presumido de ICMS outorgado pelo Estado-membro se como subvenção para custeio ou investimento para finalidade de exclusão da base de cálculo dos referidos valores do PIS e da COFINS, restando plenamente aplicável ao caso em análise a previsão do “b” do inciso V do § 3º do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

- Cita o Parecer do Procurador Geral da República, exarado nos autos do Recurso Extraordinário - RE nº 835.818/PR, no qual foi reconhecida a repercussão geral, bem como doutrina e jurisprudência administrativa e judicial.

Do incentivo fiscal fruído pela Impugnante – Caracterização como subvenção para investimento

- O incentivo fiscal fruído pela Impugnante tem como base legal a Lei Complementar Estadual n.º 541/2011, a Lei Estadual n.º 10.297/1996 e o Decreto n.º 418/2011.

- A concessão do benefício fiscal foi perfectibilizada pelo Tratamento Tributário Diferenciado n.º 125000001688634, anexado à presente, com data de início em 01/01/2013, e que estabelece crédito presumido na operação subsequente à importação de mercadoria para comercialização.

- Para fazer jus ao incentivo fiscal, as contrapartidas exigidas pelo Estado de Santa Catarina foram estabelecidas no Protocolo de Intenções firmado em 29 de outubro de 2012, sendo que o cumprimento das obrigações em análise foi integralmente atestado e comprovado durante o processo de fiscalização.

- Caso pertinente, requer a baixa dos autos em diligência, a fim de que a autoridade fiscal confirme o cumprimento integral de todos os requisitos estabelecidos no Protocolo de Intenções.

- Conforme já decidiu o CARF, não se aplicam à caracterização da subvenção para investimento os requisitos impostos pelo Parecer Normativo n.º 112/78, que exige a aplicação integral dos incentivos em bens do ativo imobilizado. No caso em análise, as contrapartidas diversas exigidas foram atendidas, tendo a subvenção atingido o investimento esperado pelo Estado Catarinense nas diversas áreas que lhe eram relevantes.

- Em sendo caracterizados os incentivos fiscais fruídos pela Impugnante como subvenções para investimento, não há incidência de PIS e COFINS, já que durante o ano-calendário 2014 vigia o disposto no art. 21 da Lei n.º 11.941/2009, que autorizava, no âmbito do Regime Tributário de Transição (RTT), a exclusão dos valores de subvenção para investimento da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS.

- Cita decisões do CARF relativas a processos anteriores da Impugnante, em que foi reconhecida a natureza de subvenção para investimento do crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina, PAF n.º 10920.724243/2012-51 e 13974.720014/2013-19.

Da Lei Complementar n.º 160/2017 – Da superação do conceito de subvenção para investimento

- A Lei Complementar n.º 160/2017, no artigo 9º, incluiu os §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014, que assevera que os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais concedidos pelos Estados relativos ao ICMS, por força de lei, passaram a ser considerados subvenção para investimento – estando, dentre eles, os créditos presumidos de ICMS.

- A norma em questão tem caráter interpretativo, pois nos termos do § 5º se aplica inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

- Cumpre salientar que a Lei Complementar n.º 160/2017 previa requisitos a serem observados por convênio a ser publicado, conforme seu art. 3º. Tal convênio foi posteriormente publicado – trata-se do Convênio ICMS n.º 190/2017.

- Tanto a LC n.º 160/2017 quanto o Convênio ICMS n.º 190/2017 definiram os requisitos a serem observados para que seja aplicável a novação do artigo 9º da LC n.º

160/2017, a fim de qualificar os incentivos como subvenção para investimento, não cabendo interpretações adicionais quanto à caracterização ou não desta qualidade, como pretende a autoridade fiscal.

- O Estado de Santa Catarina cumpriu integralmente com os requisitos estabelecidos na LC n.º 160/2017 e no Convênio ICMS n.º 190/2017, de forma que a publicação dos atos normativos relativos aos benefícios fiscais foi realizada através do Decreto n.º 1.555/2018.

- Por sua vez, o registro e o depósito no CONFAZ da documentação comprobatória dos incentivos também foram integralmente observados pelo Estado de Santa Catarina, conforme se atesta do relatório gerado no Sistema de Administração Tributária – SAT, em que o Estado disponibiliza os atos concessivos depositados no CONFAZ (telas do sistema e relatórios também constam como anexo à presente). O registro e o depósito dos atos concessivos foram perfectibilizados mediante os Certificados de Registro de Depósito no CONFAZ - 32/2018, 45/2018, 54/2018 e 63/2018.

- Portanto, não restam dúvidas quanto à aplicabilidade da LC n.º 160/2017, e, para o caso em tela, dos efeitos estabelecidos pelos §§ 4º e 5º do art. 9º da referida norma, que caracterizam o incentivo fiscal fruído como subvenção para investimento.

- Os requisitos legais para caracterização da subvenção para investimento, tanto nos termos do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, da Lei n.º 12.973/2014, quanto da Lei Complementar n.º 160/2017, foram integralmente cumpridos – quais sejam, a manutenção dos valores em conta de patrimônio líquido, em Reserva de Lucros específica para Incentivos Fiscais, que somente teria utilização restrita, sem se operar qualquer distribuição dos valores aos sócios/acionistas.

- Diante do exposto, ao contrário do fundamento adotado pela lavratura aqui impugnada, o comando interpretativo disciplinado nos §§ 4º e 5º do artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014 possui plena aplicabilidade ao caso em tela, devendo assim serem integralmente baixadas as exações aqui impugnadas.

- Cita jurisprudência administrativa e judicial.

Da violação ao princípio constitucional federativo

- Mediante a concessão de benefícios fiscais, o Estado de Santa Catarina realiza renúncia fiscal, aplicando seus recursos nas empresas através da concessão de créditos de ICMS, não existindo previsão legal para as consequências fiscais pretendidas pela Receita Federal.

- A pretensão da União Federal representa invasão da competência tributária privativa dos Estados, na medida em que limitaria a eficácia de benefícios fiscais por eles concedidos.

- Tal interferência na competência dos Estados-membros vem sendo repelida pelo Superior Tribunal de Justiça que, ao julgar os Embargos de Divergência n.º 1.517.492/PR, unificou o entendimento de ambas as turmas, determinando a não tributação do crédito presumido de ICMS.

- Assim, incabível a tributação por PIS e COFINS também sob a ótica da impossibilidade de interferência de um ente na tributação de outro ente, sob pena de violação do pacto federativo previsto na Constituição Federal.

Do Pedido

- Diante do exposto, a Impugnante requer, respeitosamente, dignem-se Vossas Senhorias a julgar integralmente procedente a presente Impugnação Administrativa, afastando as exações aqui impugnadas, em vista da regularidade na apuração das contribuições ao PIS e a COFINS, visto que (i) os créditos presumidos de ICMS outorgados pelo Estado de Santa Catarina não se qualificam como receita para fins de tributação, nos termos da exposição; (ii) o incentivo fiscal da Impugnante ser qualificado como subvenção para investimento, mesmo antes do advento da Lei Complementar n.º 160/2017; (iii) após o advento da Lei Complementar n.º 160/2017, não restam dúvidas quanto à caracterização do incentivo como subvenção para investimento; e (iv) a eventual tributação de PIS e COFINS sobre incentivos fiscais estaduais configura ofensa ao pacto federativo.

A 1ª Turma da DRJ/BHE, acórdão n.º 02-093.246, deu provimento à impugnação, com decisão assim ementada:

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. REQUISITOS.

Os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS instituídos unilateralmente (sem convênio) até a data de início de produção de efeitos da Lei Complementar n.º 160, de 2017, passaram a ser considerados subvenções para investimentos, desde que respeitados os requisitos previstos no art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, e atendidas as exigências de registro e depósito previstas no art. 3º da mencionada Lei Complementar.

Diante disso, cabe o recurso de ofício, nos termos do art. 34 do Decreto n.º 70.235/72, com alterações introduzidas pela Lei n.º 9.532/1997, c/c art. 1º da Portaria MF n.º 63, de 09/02/2017.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso de ofício reúne os pressupostos legais de interposição, dele, tomo conhecimento.

A controvérsia reside nas exclusões da base de cálculo do PIS e da COFINS, regime não-cumulativo, do crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina.

Entendo que a decisão de piso é irretocável, porquanto os créditos presumidos de ICMS são subvenções para investimento, não compoem as bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Sustento tal entendimento em três pilares: a) o advento da Lei Complementar n.º 160/2017, a qual acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei n.º 12.973/14; b) cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 e registro e depósito, nos termos do art. 3º da Lei Complementar n.º 160/2017 e c) a posição firmada pelo STJ, nos Embargos de Divergência em REsp n.º 1.517.492 – PR, DJ 01/02/2018.

a) Advento da Lei Complementar n.º 160/2017

O art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 passou a ter a seguinte redação, dada pela LC n.º 160/2017:

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:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar n.º 160, de 2017)

§ 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)

O §4º 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 art. 30. Logo, obsta a imposição de requisito estranho ao prescrito pelo *caput*, tais como os sustentados pela fiscalização.

E, o §5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 determina a aplicação do §4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se, portanto, ao presente processo.

Por sua vez, o art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 estabeleceu:

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

Dessa forma, até mesmo os benefícios fiscais de ICMS concedidos unilateralmente (sem convênio), “guerra fiscal”, até a data de início de produção de efeitos da Lei Complementar nº 160/2017 são considerados subvenções para investimentos, desde que atendidos os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e que haja o registro e depósito previstos no art. 3º da mesma Lei Complementar e regulamentados pelo Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017.

Então, nos termos do §5º, a aplicação das prescrições da LC nº 160 é imediata, inclusive ao objeto do presente processo.

b) Cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e registro e depósito, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017

No tocante ao atendimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e registro e depósito, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017, a decisão de piso tratou de forma didática desse tema. Transcrevo o voto condutor, por com ele concordar integralmente, adotando-o como minhas razões de decidir:

Em consulta ao sítio eletrônico do CONFAZ constata-se que o Estado de Santa Catarina efetuou o registro e o depósito da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos do referido benefício fiscal, conforme Certificados de Registro de Depósito no CONFAZ – 32/2018, 45/2018, 54/2018 e 63/2018. Da mesma forma atesta-se o cumprimento conforme relatório gerado no Sistema de Administração Tributária – SAT, em que o Estado disponibiliza os atos concessivos depositados no CONFAZ (acostado aos autos às fls. 600/606).

O incentivo fiscal em questão do Estado de Santa Catarina tem como base legal a Lei Complementar Estadual nº 541, de 2011, a Lei Estadual nº 10.297, de 1996, e o Decreto nº 418, de 2011, e foi concedido por meio do Tratamento Tributário Diferenciado nº 125000001688634, Despacho Concessório nº 165000002751494 (anexado às fls. 62/74) que, em síntese, **concede crédito presumido de ICMS na operação subsequente à importação de mercadoria para comercialização**.

O Decreto nº 418, de 2011, dispõe em seu art. 3º a respeito do tratamento tributário diferenciado:

Art. 3º O Secretário de Estado da Fazenda fica autorizado a conceder tratamento tributário diferenciado, conforme definido em termo de acordo celebrado entre o Chefe do Poder Executivo e o interessado, bem como estabelecer as condições necessárias ao controle e fiscalização do mesmo.

§ 1º O disposto neste artigo condiciona-se:

I - à apresentação, pelo interessado, do termo de que trata o caput instruído com a documentação que o motivou;

II - a prévio parecer da Diretoria de Administração Tributária - DIAT da Secretaria de Estado da Fazenda - SEF; e

III - à inexistência de débito em nome do interessado para com a Fazenda Pública Estadual.

§ 2º Desde que fundamentado, poderá o Secretário de Estado da Fazenda conceder parcialmente o tratamento tributário diferenciado previsto no acordo.

§ 3º Na hipótese de o tratamento tributário diferenciado a ser concedido ter equivalência com tratamento tributário diferenciado já concedido a outro contribuinte, fica dispensado o termo referido no caput.

§§ 4º e 5º – ACRESCIDOS – Dec. 211/15, art. 1º - Efeitos a partir de 08.06.15:

§ 4º O tratamento tributário diferenciado de que trata este artigo poderá ser cassado ou alterado a qualquer tempo, a juízo de conveniência da administração tributária, observado o seguinte:

I – a competência para determinar a cassação ou alteração do tratamento tributário diferenciado é da autoridade que o tiver concedido; e

II – qualquer agente do fisco poderá propor à autoridade competente a alteração ou cassação do tratamento tributário diferenciado.

§ 5º Salvo disposição expressa na legislação ou no ato concessório, o tratamento tributário diferenciado de que trata este artigo terá vigência por prazo indeterminado.

§ 6º – ACRESCIDO – Dec. 1021/16, art. 1º - Efeitos a partir de 30.12.16:

§ 6º A aplicação do disposto no § 3º deste artigo:

I – levará em consideração a equivalência da atividade desenvolvida, bem como a existência de tratamento concedido por outra unidade da Federação; e

II – em relação aos empreendimentos relacionados à atividade de comércio exterior, poderá considerar, para fins de graduação de tratamento, a contribuição do empreendimento para a economia local em razão do volume movimentado, bem como seu nível de comprometimento com o desenvolvimento do Estado, assim considerados os que, isolada ou cumulativamente:

a) promovam de forma continuada, por período mínimo de 36 (trinta e seis) meses, operações de importação por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados situados no Estado;

b) promovam saídas com mercadorias em montante igual ou superior a R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais); ou

c) instalem, expandam ou mantenham, em território catarinense, centro de distribuição ou de unidade fabril.

(grifo nosso)

(...)

Passa-se, a seguir, à análise do cumprimento dos requisitos estabelecidos pelo art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, quais sejam:

- registrar a subvenção em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976 - reserva de incentivos fiscais (inc. I);

- somente utilizar a citada reserva para absorção de prejuízos ou aumento de capital social (inc. II).

Nos termos do exposto no item 2 do Termo de Verificação Fiscal, *as receitas auferidas pela BRITÂNIA advindas das subvenções concedidas por recebimento de créditos presumidos de ICMS do Estado de Santa Catarina, transitaram a crédito de contas de resultado (Conta 3121002 – ICMS, completo, às fls. 288 a 419, e com filtro para CP de ICMS, às fls. 420 a 461) e finalmente foram integralizadas na conta Patrimonial (Conta 2360003 – Reserva de Incentivos Fiscais-ICMS, às fls. 462 a 466).*

Ao detalhar as etapas de contabilização das receitas de subvenções, a Fiscalização conclui:

[...]

IV – Quarta etapa: finalmente, os valores desses créditos presumidos de ICMS são registrados diretamente no Patrimônio Líquido mediante reclassificação de parte dos lucros do período transformando-os em reservas. São lançamentos:

- a crédito da conta 2360003 - RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS – ICMS (aumentando-a) e

- a débito 2380022 – LUCRO DO EXERCÍCIO DE 2.014 (reduzindo-o)

Em consulta à Escrituração Fiscal Digital, ano-calendário 2014, verifica-se que a interessada lançou o total de R\$ 146.129.799,53 na Conta 2360003 – Reserva de Incentivos Fiscais - ICMS, conforme demonstrado a seguir:

Registro K155 - Detalhes dos Saldos Contábeis (Depois do encerramento do resultado do período)	
Código da Conta	2360003 RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS - ICMS
Centro de Custos	/0 /GERAL
Valor do Saldo Inicial	608.069.051,12
D/C	C Crédito
Valor Total dos Débitos	6.099.140,54
Valor Total dos Créditos	152.228.940,07
Valor do Saldo Final	754.198.850,65
D/C	C Crédito

Fechar

Quanto ao requisito de "somente utilizar a citada reserva para absorção de prejuízos ou aumento de capital social", este não foi questionado pela autoridade fiscal.

c) Posição firmada pelo STJ, no Embargos de Divergência em REsp n.º 1.517.492 - PR, DJ 01/02/2018

A decisão, proferida em sede de Embargos de Divergência em Recurso Especial, reconheceu a impossibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O acórdão foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I – Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II – O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III – Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV – Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V – O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI – Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII – A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS – e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desprezo à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X – O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI – Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores ético-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII – O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII – A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV – Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV – O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI – Embargos de Divergência desprovidos.

Para a Ministra Regina Helena, que proferiu o voto condutor, permitir a tributação pelo IRPJ e CSLL do crédito presumido de ICMS implica na possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou. Para tal conclusão, cita como premissas:

i. A competência tributária consiste na aptidão para instituir tributos, descrevendo, por meio de lei, as suas hipóteses de incidência. No Brasil, a atribuição de competências é feita pela Constituição. Em um Estado constituído *sob a forma federativa*, há o convívio de três ordens jurídicas distintas: a federal, a estadual/distrital e a municipal.

ii. O princípio republicano e o princípio da legalidade decorrem do princípio da segurança jurídica, que se sustenta nos valores certeza e igualdade.

iii. A Federação é cláusula pétrea, intangível pelo Poder Constituinte Derivado, conforme o disposto no art. 60, § 4º, I, da Constituição.

iv. O princípio federativo é um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, portanto, elemento essencial na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

v. O art. 155, XII, g, da Constituição, atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS e, por conseguinte, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os requisitos de lei complementar.

vi. A concessão de incentivo por Estado-membro é instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia de arrecadação, volta-se a realizar interesses estratégicos *para a unidade federativa*, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

Apontou a Ministra que:

Com efeito, o juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado **em comunhão com os objetivos da Federação**, insculpidos no art. 3º da

Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

(...)

Naturalmente, não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores ético-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com a subsidiariedade, "um princípio de bom senso", no dizer do professor André Franco Montoro (Federalismo e o fortalecimento do Poder Local no Brasil e na Alemanha. Coleção Debates da Fundação Konrad Adenauer: Rio de Janeiro, 2002. p. 59), que reveste e protege a autonomia dos Estados-membros.

(...)

Outrossim, o abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro, a seu turno, acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados.

Deveras, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes, como assinalado, da cesta básica nacional.

Diante disso, aduz que a exegese em torno do exercício de competência tributária federal, no contexto de estímulo fiscal legitimamente concedido por Estado-membro, tem por vetor principal um juízo de *ponderação* dos valores federativos envolvidos. Ao final, concluiu que a tributação pela União de valores correspondentes a esse incentivo fiscal fere a cooperação e a igualdade, inerentes à Federação.

Ademais, o voto sustenta a estreita semelhança axiológica do caso em comento com a decisão proferida pelo STF, no RE nº 574.706/PR RG, que declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Por isso, sustenta que “na linha de raciocínio esposada pelo Supremo Tribunal Federal, os créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de incentivo fiscal, não teriam, com ainda mais razão, o condão de integrar as bases de cálculo de outros tributos, como quer a ora Embargante, em relação ao IRPJ e à CSLL, quer porque não representam lucro”.

Por conseguinte, as decisões proferidas posteriormente a esse precedente, além de aplicá-lo, também se voltam às disposições da LC nº 160/2017 de forma expressa:

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. POSSIBILIDADE. ENTENDIMENTO FIXADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO E POR LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE (LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017) QUE INSERIU OS §§ 4º E 5º AO ART. 30 DA LEI Nº 12.973/2014 QUE CONDICIONA TAL EXCLUSÃO AO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS ALI PREVISTOS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO AOS PROCESSOS EM CURSOS NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADOS. ART. 493 DO CPC/2015. AGRAVO CONHECIDO PARA, EM JUÍZO DE RETRATAÇÃO, RECONSIDERAR EM PARTE A DECISÃO AGRAVADA

PARA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. (...) O supracitado § 5º do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 determina a aplicação do § 4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se, portanto, ao presente feito, inclusive com base no já citado art. 493 do CPC/2015. Ante o exposto, com fulcro no art. 1.021, § 2º, c/c o art. 493 do CPC/2015, c/c o art. 259 do RISTJ, conheço do agravo interno para, em juízo de retratação, e em razão de legislação superveniente que influencia no mérito da lide, reconsiderar em parte a decisão agravada para consignar que a aplicação do entendimento fixado no EREsp n.º 1.517.492/PR, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, no sentido da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (lucro real), fica condicionada ao registro dos valores do benefício na reserva de lucros referida pelo art. 195-A da Lei n.º 6.404/1976, e que sua utilização somente ocorra 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. AgInt no AgInt no REsp 1.605.245 – RS, DJ 18/05/2018.

Por conseguinte, a tese fixada pelo STJ é plenamente aplicável ao PIS e à COFINS.

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora