



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720623/2013-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.532 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de julho de 2023
Recorrente MSX - IMPORTACAO E EXPORTACAO DE PRODUTOS
MANUFATURADOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

INVASÃO DE COMPETÊNCIA. ANÁLISE CONSTITUCIONAL. ART. 26-A DO DEC. 70.235/72. ART. 62 DO RICARF. SÚMULA 2 DO CARF. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

No âmbito tributário, a competência tributária é definida pela Constituição, não sendo possível a este Órgão julgador examinar questão que pela incompetência suprima a aplicação de artigo de Decreto ou Lei. O fundamento para tanto se encontra no art. 26-A do Dec. 70.235/72, no art. 62 do RICARF e na Súmula 2 do CARF.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. STJ. INTERPRETAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA. ELEMENTO ESTRANHO À BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

Nos termos das decisões do STJ, o crédito presumido de ICMS se constitui como elemento estranho à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não podendo ser inserido na referida base imponible.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, para, na parte conhecida, a ele dar provimento, de forma a excluir das bases de cálculos dos tributos em análise o crédito presumido do ICMS, conforme for apurado na execução do acórdão, mantendo os demais valores lançados.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Luciano Bernart, Jandir Jose Dalle Lucca, Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. **519-532** e docs. anexos) interposto em face de Acórdão n.º **06-43.914**, da 2ª Turma da DRJ/CTA (fls. **487-514**), em sessão realizada na data de 26 de setembro de 2013, por meio do qual o referido Órgão julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Contribuinte (fl. **464-472** e docs. anexos), de forma a manter o crédito tributário lançado em desfavor da Impugnante.

I. Auto de Infração (AI), Impugnação e DRJ

2. Por economia e celeridade processual, transcreve-se o Relatório do Acórdão da DRJ de fls. **488-499**.

Os autos de infração de fls. 395449 exigem da contribuinte acima identificada o crédito tributário no importe de R\$ 1.328.267,91 (fl.395) a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, R\$ 481.417,35 (fl.425) a título de CSLL, R\$ 726,00 (fl.442) a título de Cofins e, R\$ 157,30 (fl.446) a título de PIS/PASEP, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, totalizando o crédito tributário de R\$ 3.507.236,97. O lançamento se reporta aos fatos geradores de 31/03/2010, 30/06/2010, 30/09/2010, 31/12/2010, 31/03/2011, 30/06/2011, 30/09/2011 e, 31/12/2011.

2. O enquadramento legal para as exigências estão mencionados nos próprios autos de infração e as infrações imputadas foram 1) omissão de receitas da atividade de prestação de serviços, com fato gerador em 31/07/2011 e, 2) deixar de submeter à tributação parcela representativa de receita auferida no âmbito de tratamento diferenciado positivado na legislação do ICMS do Estado de Santa Catarina. A multa aplicada foi à razão de 75%.

3. No Termo de Verificação Fiscal e de Encerramento do Procedimento Fiscal (fls. 450460) a autoridade fiscal relatou os fatos ocorridos e que deram origem ao presente lançamento. Eis parte deste relato:

[...]

Pelo Mandado de Procedimento Fiscal Fiscalização (MPFF) n.º 0920100.2012.00759 4, expedido em 28 de agosto de 2012, foi desencadeado procedimento de fiscalização no contribuinte em epígrafe, tendo por escopo os tributos IRPJ, CSLL COFINS e PIS, períodos de apuração dos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011.

A instauração efetiva da ação fiscal assim desencadeada processou-se pelo Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 3 a 5), com ciência realizada em 04/09/2012, ato através do qual foram demandados os elementos e/ou informações reputados necessários ao desenlace da investigação. O atendimento da exigência formalizada pelo ato inaugural deu-se na forma da resposta acostada às fls. 6.

Ulteriormente, datado de 04/12/2012, lavrou-se o Termo de Retenção n.º 01 (fls. 7 e 8), ato através do qual se procedeu a retirada dos assentos especificados, com o fito fundamental de possibilitar a realização de análises fora do estabelecimento, bem como carrear os elementos necessários à instrução dos autos decorrentes.

Mais adiante, com data de 14/01/2013, formalizando a devolução dos assentos outrora retirados da empresa, foi lavrado o Termo de Devolução nº 01 constante às fls. 9 e 10. A ciência do procedimento em pauta deu-se em 16/01/2013.

Ato contínuo a devolução dos assentos, na forma da Intimação Fiscal nº 01 acostada às fls. 11 a 12, formalizou-se nova exigência fiscal com o fito fundamental de demandar providências e esclarecimentos no âmbito de fatos e/ou matérias sob investigação. O atendimento desta exigência deu-se na forma da missiva e documentos acostados às fls. 13 a 25.

No arremate das análises/investigações, com o fito de instruir o processo administrativo com os elementos necessários à materialização de crédito tributário apurado em face de violações configuradas, carreamos para os autos os elementos e/ou informações seguintes, apresentados pelo sujeito passivo no curso do procedimento fiscal, ou constantes em sistemas acessados pela Receita Federal do Brasil: Contrato Social e Alterações (fls. 26 a 48); documentos atinentes ao regime de tratamento diferenciado concedido pelo Estado de Santa Catarina (fls. 49 a 56); exemplar de contrato firmado com cliente (fls. 57 a 59); exemplares de documentos das operações (fls. 60 a 99); demonstrativos/memórias de cálculo dos tributos e assentos que os instruem (fls. 100 a 326); extrato do Razão contábil (fls. 327 a 331); Dacon do mês de julho/2011 (fls. 332 a 337); Declarações de Informações Econômico-Fiscais dos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011 (fls. 338 a 394).

Essas foram, em estreita síntese, as circunstâncias que nortearam o trabalho de auditoria-fiscal levado a termo no contribuinte em epígrafe, e donde restaram caracterizadas as violações à legislação tributária que se passa a detalhar.

2-INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Na esteira das verificações empreendidas acerca das exações escopo da investigação (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), abrangendo os períodos de apuração encerrados nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, restaram configuradas às infrações explicitadas nos subitens a seguir.

2.1 - Omissão de Receita da Atividade de Prestação de Serviço

As análises fiscais empreendidas à luz dos assentos coligidos na esteira do ato inaugural evidenciaram aparente anomalia no mês de julho/2011. No aludido período, a despeito de assentos evidenciarem a realização de atividade econômica, nenhuma receita atinente a atividade de prestação de serviços foi identificada na escrita comercial e fiscal e, por consequência, na mensuração das bases imputáveis das exações federais escopo da investigação.

Diante desse quadro, precisamente mediante o item 2 da Intimação Fiscal nº 01 (fls. 11a 12), instou-se o sujeito passivo a esclarecer a matéria. Em resposta adveio o esclarecimento que consta no item 2 da missiva acostada às fls. 13, corroborado no demonstrativo de fls. 14 a 15. Consoante a resposta apresentada, no mês em questão auferiu R\$ 24.200,00 (vinte e quatro mil e duzentos reais) com a atividade de prestação de serviço, fatos em relação aos quais estaria procedendo a uma varredura no sentido de verificar se houve emissão de notas fiscais. Todavia, até o presente momento nenhuma comprovação adveio, restando à margem da escrituração fiscal e comercial os eventos que geraram o aludido montante de receita.

Neste cenário restam violadas às normas de apuração das exações federais sob investigação (IRPJ, CSLL, COFINS e PIS), considerando que, à luz do demonstrativo/memória de cálculo acostado às fls. 280, corroborado na Dacon (fls. 332 a 337) e na DIPJ (fls. 368 a 394) correspondentes, a receita auferida com a atividade de prestação serviço concernente ao mês de julho/2011, no montante de R\$ 24.000,00, efetivamente não foi submetida ao gravame das exações em questão, fato que configura infração de omissão de receita.

2.2 Receita de Subvenção Mantida à Margem da Tributação

No período abrangido pela investigação fiscal a empresa em pauta foi beneficiária de tratamento tributário diferenciado positivado no âmbito da Legislação tributária do Estado de Santa Catarina, na forma que evidenciam os documentos acostados às fls. 49 a 56.

O aludido tratamento diferenciado consiste em benefício fiscal, consubstanciado em crédito presumido de ICMS nas saídas de mercadorias importadas do exterior do país, para comercialização.

Na forma em que evidenciam assentos acostados dentre os de fls. 100 a 326 a empresa auferiu, sob o aludido tratamento diferenciado, benefício nos montantes a seguir indicados, pelos respectivos períodos de competência:

Mês/Ano	Crédito Presumido
Janeiro/2009	R\$ 103.047,03
Fevereiro/2009	R\$ 177.631,77
Março/2009	R\$ 69.534,50
Abril/2009	R\$ 73.755,15
Maio/2009	R\$ 120.879,41
Junho/2009	R\$ 86.632,14
Julho/2009	R\$ 194.761,57
Agosto/2009	R\$ 69.545,84
Setembro/2009	R\$ 74.508,37
Outubro/2009	R\$ 88.440,96
Novembro/2009	R\$ 123.701,41

Dezembro/2009	R\$ 69.828,78
Janeiro/2010	R\$ 124.258,49
Fevereiro/2010	R\$ 73.182,90
Março/2010	R\$ 65.026,47
Abril/2010	R\$ 52.494,07
Maio/2010	R\$ 79.900,01
Junho/2010	R\$ 97.954,68
Julho/2010	R\$ 172.835,79
Agosto/2010	R\$ 164.936,96
Setembro/2010	R\$ 157.015,62
Outubro/2010	R\$ 255.752,43
Novembro/2010	R\$ 271.281,54
Dezembro/2010	R\$ 55.649,62

Janeiro/2011	R\$ 104.715,81
Fevereiro/2011	R\$ 133.805,56
Março/2011	R\$ 81.321,21
Abril/2011	R\$ 107.533,20
Maio/2011	R\$ 94.780,96
Junho/2011	R\$ 144.287,18
Julho/2011	R\$ 377.297,47
Agosto/2011	R\$ 448.738,91
Setembro/2011	R\$ 479.446,49
Outubro/2011	R\$ 320.714,01
Novembro/2011	R\$ 290.916,77
Dezembro/2011	R\$ 447.350,33

É consabido que os fatos dessa natureza, nos moldes em que o benefício foi deferido e em conformidade com a legislação tributária federal de regência da matéria, configuram subvenção para custeio, e como tal são suscetíveis de registro no resultado econômico da empresa, como receita. A legislação tributária, de longa data, atribui natureza de receita às subvenções em pauta. Desde o advento da Lei nº 4.506/64 as subvenções para custeio ou operação integram a receita bruta operacional da empresa, tratamento mantido e/ou referendado pelas normas tributárias que se seguem, dentre as quais releva destacar o Decreto-lei nº 1.598/77, o Parecer Normativo CST nº 112/78, e ainda o Regulamento aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), precisamente em seu artigo 392, inciso I, cujo teor, aliás, convém trazer à lume:

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

I as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

Não obstante o sujeito passivo dispensou a matéria tratamento que não se conforma com os ditames da legislação fiscal e nem da legislação comercial. Consoante demonstram os registros contábeis processados e evidenciados nos assentos acostados às fls. 327 a 331, repercutiu no resultado econômico, sob rubrica de receita, ínfima parcela do benefício efetivamente auferido. Reconhece como receita apenas parcela que descreve como ganho com ICMS ou margem de lucro. Destarte, o registro processado não se conforma com o derradeiro fato contábil. Releva destacar que os créditos presumidos decorrentes do tratamento diferenciado foram deferidos para a empresa em pauta e neste cenário constituem fatos a serem refletidos na escrita comercial da mesma, pelos montantes afetivamente deferidos. Carece de amparo legal e, portanto, inaceitável, o registro como receita apenas de saldo remanescente do crédito. Ademais, em face da prática adotada, e que acaba por ocultar parcela do benefício efetivamente concedido, diversos fatos restam não representados fidedignamente na escrita comercial, a exemplo dos descontos concedidos aos clientes e das contribuições financeiras a Fundos realizadas por determinação contida na legislação que rege o benefício fiscal.

Consoante evidenciam os demonstrativos/memórias de cálculo constantes entre os documentos acostados às fls. 100 a 326, o contribuinte submeteu à incidência do IRPJ e da CSLL, pelas regras do lucro presumido, apenas a parcela da receita reconhecida na escrita contábil, todavia aplicando sobre a mesma ainda, na mensuração da base tributável, o coeficiente de presunção de 32%.

Neste contexto, em relação ao benefício fiscal efetivamente auferido e retratado no quadro demonstrativo supra, o sujeito passivo submeteu ao gravame do IRPJ e da CSLL a base tributada evidenciada no quadro a seguir:

Mês/Ano	Receita escriturada	Base tributada (32%)
Janeiro/2009	R\$ 40.304,16	R\$ 12.897,33
Fevereiro/2009	R\$ 63.270,82	R\$ 20.246,66
Março/2009	R\$ 26.071,84	R\$ 8.342,99
Abril/2009	R\$ 19.966,15	R\$ 6.389,17
Maio/2009	R\$ 42.929,12	R\$ 13.737,32
Junho/2009	R\$ 16.917,42	R\$ 5.413,57
Julho/2009	R\$ 55.151,04	R\$ 17.648,33
Agosto/2009	R\$ 23.673,34	R\$ 7.575,47
Setembro/2009	R\$ 28.630,11	R\$ 9.161,64
Outubro/2009	R\$ 39.252,00	R\$ 12.560,64
Novembro/2009	R\$ 46.746,81	R\$ 14.958,98
Dezembro/2009	R\$ 29.752,02	R\$ 9.250,65
Janeiro/2010	R\$ 48.366,83	R\$ 15.477,39
Fevereiro/2010	R\$ 40.365,22	R\$ 12.916,87
Março/2010	R\$ 39.201,09	R\$ 12.544,35
Abril/2010	R\$ 33.593,75	R\$ 10.750,00
Maio/2010	R\$ 40.021,71	R\$ 12.806,95
Junho/2010	R\$ 38.657,23	R\$ 12.370,31
Julho/2010	R\$ 63.340,65	R\$ 20.269,01
Agosto/2010	R\$ 84.431,41	R\$ 27.018,05
Setembro/2010	R\$ 60.153,61	R\$ 19.249,16
Outubro/2010	R\$ 86.195,94	R\$ 27.582,70

Novembro/2010	R\$ 106.829,97	R\$ 34.185,59
Dezembro/2010	R\$ 18.736,78	R\$ 5.995,77
Janeiro/2011	R\$ 52.867,31	R\$ 16.917,54
Fevereiro/2011	R\$ 30.450,20	R\$ 9.744,06
Março/2011	R\$ 34.834,05	R\$ 11.146,90
Abril/2011	R\$ 37.495,44	R\$ 11.998,54
Mai/2011	R\$ 43.777,66	R\$ 14.008,85
Junho/2011	R\$ 72.446,06	R\$ 23.182,74
Julho/2011	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Agosto/2011	R\$ 59.521,44	R\$ 19.046,86
Setembro/2011	R\$ 138.019,72	R\$ 44.166,31
Outubro/2011	R\$ 10.819,19	R\$ 3.462,14
Novembro/2011	R\$ 16.225,39	R\$ 5.192,12
Dezembro/2011	R\$ 12.221,38	R\$ 3.910,84

Assim, o tratamento tributário dispensado pelo contribuinte a matéria não se amolda às normas de incidência positivadas, considerando que reconhece como receita apenas parte do benefício concedido e sobre esta ainda aplica o coeficiente de presunção de 32%. A receita em pauta, à luz do disposto nos artigos 518 e 519 do RIR/99, não se insere dentre as que comportam a aplicação de coeficiente de presunção na determinação das bases imputáveis pelas regras do lucro presumido. Sob a natureza de subvenção não está abrangida no conceito de receita bruta definida nos aludidos dispositivos regulamentares, de forma a ensejar aplicação de coeficiente de presunção. Destarte, subsume-se ao disposto no artigo 521 do RIR/99, constituindo acréscimo à base de cálculo.

Sob esse delineamento o contribuinte submeteu ao gravame do IRPJ ínfima parcela da matéria na berlinda, consoante evidencia o quadro circunstanciado a seguir, que abrange a indicação da receita total auferida com o tratamento diferenciado, os montantes efetivamente tributados e, por diferença, os valores que permaneceram à margem da tributação:

Mês/Ano	Receita auferida	Base tributada	Base a tributar
Janeiro/2009	R\$ 103.047,03	R\$ 12.897,33	R\$ 90.149,70
Fevereiro/2009	R\$ 177.631,77	R\$ 20.246,66	R\$ 157.385,11
Março/2009	R\$ 69.534,50	R\$ 8.342,99	R\$ 61.191,51
Abril/2009	R\$ 73.755,15	R\$ 6.389,17	R\$ 67.365,98
Mai/2009	R\$ 120.879,41	R\$ 13.737,32	R\$ 107.142,09
Junho/2009	R\$ 86.632,14	R\$ 5.413,57	R\$ 81.218,57
Julho/2009	R\$ 194.761,57	R\$ 17.648,33	R\$ 177.113,24
Agosto/2009	R\$ 69.545,84	R\$ 7.575,47	R\$ 61.970,37
Setembro/2009	R\$ 74.508,37	R\$ 9.161,64	R\$ 65.346,73
Outubro/2009	R\$ 88.440,96	R\$ 12.560,64	R\$ 75.880,32
Novembro/2009	R\$ 123.701,41	R\$ 14.958,98	R\$ 108.742,43
Dezembro/2009	R\$ 69.828,78	R\$ 9.250,65	R\$ 60.578,13

Janeiro/2010	R\$ 124.258,49	R\$ 15.477,39	R\$ 108.781,10
Fevereiro/2010	R\$ 73.182,90	R\$ 12.916,87	R\$ 60.266,03
Março/2010	R\$ 65.026,47	R\$ 12.544,35	R\$ 52.482,12
Abril/2010	R\$ 52.494,07	R\$ 10.750,00	R\$ 41.744,07
Maior/2010	R\$ 79.900,01	R\$ 12.806,95	R\$ 67.093,06
Junho/2010	R\$ 97.954,68	R\$ 12.370,31	R\$ 85.584,37
Julho/2010	R\$ 172.835,79	R\$ 20.269,01	R\$ 152.566,78
Agosto/2010	R\$ 164.936,96	R\$ 27.018,05	R\$ 137.918,91
Setembro/2010	R\$ 157.015,62	R\$ 19.249,16	R\$ 137.766,46
Outubro/2010	R\$ 255.752,43	R\$ 27.582,70	R\$ 228.169,73
Novembro/2010	R\$ 271.281,54	R\$ 34.185,59	R\$ 237.095,95
Dezembro/2010	R\$ 55.649,62	R\$ 5.995,77	R\$ 49.653,85
Janeiro/2011	R\$ 104.715,81	R\$ 16.917,54	R\$ 87.798,27
Fevereiro/2011	R\$ 133.805,56	R\$ 9.744,06	R\$ 124.061,50
Março/2011	R\$ 81.321,21	R\$ 11.146,90	R\$ 70.174,31
Abril/2011	R\$ 107.533,20	R\$ 11.998,54	R\$ 95.534,66
Maior/2011	R\$ 94.780,96	R\$ 14.008,85	R\$ 80.772,11
Junho/2011	R\$ 144.287,18	R\$ 23.182,74	R\$ 121.104,44
Julho/2011	R\$ 377.297,47	R\$ 0,00	R\$ 377.297,47
Agosto/2011	R\$ 448.738,91	R\$ 19.046,86	R\$ 429.692,05
Setembro/2011	R\$ 479.446,49	R\$ 44.166,31	R\$ 435.280,18
Outubro/2011	R\$ 320.714,01	R\$ 3.462,14	R\$ 317.251,87
Novembro/2011	R\$ 290.916,77	R\$ 5.192,12	R\$ 285.724,65
Dezembro/2011	R\$ 447.350,33	R\$ 3.910,84	R\$ 443.439,49

Destarte, os valores indicados na coluna "BASE A TRIBUTAR" configuram violação às normas de incidência do IRPJ, ensejando à constituição de ofício do crédito tributário correspondente.

A matéria tributária em comento, afora a violação na seara do IRPJ, também configura infração à legislação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), razão pela qual, na forma de lançamento decorrente, será submetida ao gravame da aludida exação, considerando que a matéria efetivamente se subsume as suas normas de incidência.

3 IMPLICAÇÕES PECUNIÁRIAS DECORRENTES

Devidamente caracterizadas e mensuradas as infrações à legislação tributária, na forma das circunstâncias fáticas expendidas nos subitens 2.1 e 2.2 supra, restou determinar as implicações pecuniárias decorrentes.

Nesta seara, e observando o regime de tributação em que se encontra enquadrado o sujeito passivo (Lucro Presumido), providenciamos a alimentação do sistema eletrônico de emissão dos Autos de Infração, aplicativo a partir do qual foi produzido o "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica Lucro Presumido" (fls. 400 a 423), peça que detalha a apuração da exação decorrente das infrações ora imputadas ao sujeito passivo. Na forma do aludido demonstrativo, a omissão de receita delineada na forma do subitem 2.1, por configurar receita bruta da atividade operacional da empresa, no ramo da prestação de serviços em geral, subsume-se ao percentual de 32% na determinação da base imputável do imposto de renda, em conformidade com o disposto no artigo 519, parágrafo 1º, inciso III, alínea "a", do RIR/99. Já as receitas de subvenção delineadas no subitem 2.2, em compasso com a regência do artigo 521 do RIR/99, constituem acréscimo à base de cálculo, integrando, pelo todo, o valor do lucro presumido.

Os acréscimos legais incidentes sobre o imposto de renda não adimplido encontram-se calculados e determinados no "DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica", peça juntada às fls. 424.

No âmbito das implicações concernentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), decorrentes das infrações explicitadas no subitem 2.1 e 2.2, e observadas as mesmas normas de apuração e de pagamento do Imposto de Renda, a mensuração está evidenciada no "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Lucro Presumido", peça acostada às fls. 429 a 440. Os consectários legais incidentes sobre a exação não adimplida constam no "DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA Contribuição Social sobre o Lucro Líquido" (fls. 441).

As repercussões na seara da COFINS e do PIS, notadamente em face da infração detalhada no subitem 2.1, estão evidenciadas no "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Regime Cumulativo" (fls. 444) e no "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO Contribuição para o PIS/PASEP Incidente sobre o Faturamento Regime Cumulativo" (fls. 448). Já a capitulação e determinação dos consectários legais incidentes sobre as exações não adimplidas constam no "DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social" (fls. 445) e no "DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA Contribuição para o PIS/PASEP" (fls. 449).

4. Regularmente cientificada em 07/03/2013, apresentou, em 05/04/2013, impugnação ao feito, fls. 464472, onde alega:

II DA COMPETÊNCIA PARA TRIBUTAR (ICMS)

O ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) é um tributo estadual, ou seja, somente os Estados e o Distrito Federal têm competência para instituí-lo, conforme c art. 155, II da Constituição Federal, a seguir transcrito;

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior";

Para a Doutrina dominante, no Brasil, as pessoas políticas que formam a Federação não têm poder de tributar, mas competências tributárias outorgadas pela Carta Magna para editar leis que criam in abstrato, tributo. Assim, a Constituição Federal não cria tributos, mas traça a norma-padrão de incidência de cada um dos que poderão ser criados pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

O eminente tributarista Roque Antônio Carrazza assim conceitua competência tributária:

[...]

De conseguinte, a competência tributária outorgada pela Constituição Federal a determinado ente político da Federação para criar e também renunciar ao tributo que o referido diploma legal lhe conferiu não pode sofrer qualquer ingerência de outra entidade tributada da Federação, sob pena de indevida intervenção na sua esfera de atuação legislativa.

No caso dos autos, o Estado de Santa Catarina, ao conceituar como incentivo fiscal à sua industrialização a renúncia de parte do ICMS que a Carta Magna lhe outorga, não pode a União alterar tal conceito para renda. Se a União assim o fizer estará interferindo indevidamente na competência tributária do Estado, visto que, segundo a Constituição Federal, à União não compete legislar sobre o ICMS.

Com efeito, aduz o art. 110 do CTN:

"Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".
(Sublinhou-se).

Em outras palavras, se o Estado de Santa Catarina concedeu benefício fiscal consistente num crédito presumido de ICMS a determinado segmento da economia, não cabe à União considera-lo renda auferida, como o faz o auto de infração. De fato, pelo princípio da competência tributária, a autoridade competente para definir a natureza jurídica da renúncia fiscal objeto da autuação é a do ente político que a criou, no caso, o Estado de Santa Catarina, não da União, que, como visto, não tem competência para legislar sobre ICMS, ou seja, sobre sua base de cálculo, incidência, exoneração, etc.

III DA RENÚNCIA FISCAL, DO FATURAMENTO E DA RENDA

III.I DA RENÚNCIA FISCAL

Na busca por investimentos privados, os Estados passaram a renunciar a parte de suas receitas, diga-se Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), com o propósito de incentivar seu crescimento econômico e com isso proporcionar maior competitividade para os produtos nele produzidos.

Isso significa dizer que o beneficiário da renúncia fiscal é o próprio Estado, que, economicamente, irá gerar mais emprego, incrementando a circulação de bens e serviços, e, assim, promovendo maior recolhimento de tributos, cujo ganho aplicará na melhoria dos serviços de educação, saúde, infraestrutura, etc, revertendo-os, pois, para o bem de toda a comunidade.

Desse modo, todos serão beneficiados, não apenas o segmento empresarial favorecido com o incentivo fiscal. Aliás, este passa a representar mero elo na corrente econômica porquanto sua função será meramente instrumental, pois será utilizado como meio para a implementação da política de expansão econômica visada pelo Estado.

Como se vê, trata-se de uma estratégia econômica no âmbito estadual de manutenção da competitividade das indústrias catarinenses, não representando faturamento, renda, rendimento ou lucro por parte das indústrias beneficiadas, já que o desconto, consistindo numa redução de custo, é repassado para o preço final do produto, mantendo-se, dessa forma, a mesma margem de lucro por unidade vendida.

III.II DO FATURAMENTO E DA RECEITA BRUTA

Faturamento, segundo a professora Maria Helena Diniz, significa *"Formação ou extração da fatura comercial relativa às mercadorias vendida"*.

Receita bruta, por sua vez, está definida no art. 224 do RIR/1999:

"Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei 8.981, de 1995, art. 31).;

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário".

III.III DA RENDA

Segundo o ensinamento do saudoso tributarista José Luiz Bulhões Pereira, "renda" *significa em sentido mais genérico, "ganho derivado de atividade econômica"*. (O grifo não é do original).

Maria Helena Diniz, define renda da seguinte forma: *"RENDA. O que acrescenta a um patrimônio, por ter sido ele produzido periodicamente."*

IV DO MÉRITO

No mérito, analisando o subitem 2 do auto de infração DEMAIS RECEITAS E RESULTADOS OUTRAS RECEITAS SUBVENÇÕES, verifica-se que o mesmo faz a seguinte acusação contra a impugnante:

"Deixar de submeter à tributação parcela representativa de receita auferida no âmbito de tratamento diferenciado positivado na legislação do ICMS do Estado de Santa Catarina, consubstanciado em benefício fiscal de crédito presumido, violação caracterizada na forma das circunstâncias fáticas expandidas no subitem "2.2 Receita de Subvenção Mantida à Margem de Tributação", do Termo de Verificação Fiscal lavrado encerramento dos trabalhos, ato que passa a integrar o presente Auto de Infração de constituição do crédito tributário decorrente". (Sublinhou-se).

O Estado de Santa Catarina, no exercício da sua competência constitucional na área do ICMS, concedeu à empresa impugnante tratamento tributário diferenciado, enquadrando-a no Programa Pró-Emprego,

O Programa Pró-Emprego foi instituído pela Lei Estadual nº 13.992, de 15 de fevereiro de 2007, regulamentado pelo Decreto nº 105, de 14 de março de 2007. Tem como objetivo principal a geração de emprego e renda no território catarinense por meio de tratamento tributário diferenciado do ICMS, destinado a incentivar empreendimentos considerados de relevante interesse sócio-econômico situados nesse Estado ou que nele venham a instalar-se.

Restou condicionado ao enquadramento no Programa Pró compromisso da impugnante de contribuição financeira para o Fundo de Apoio à Manutenção e ao Desenvolvimento da Educação Superior, equivalente a dois por cento do valor mensal da exoneração tributária decorrente do tratamento tributário diferenciado previsto no Decreto nº 105, de 14/03/07.

Realmente. O Estado de Santa Catarina concedeu crédito presumido do ICMS para a empresa impugnante, com o objetivo de incentivar o crescimento econômico da região, não dela, autuada.

Em outras palavras, o Estado de Santa Catarina abriu mão de parte de sua receita do ICMS para alavancar a economia dele mesmo, através das empresas nele instaladas. Com isso, estaria estimulando o incremento da economia como um todo, beneficiando toda a população, não a empresa ora impugnante, pois a renúncia fiscal *sub judice* implicou em redução de custo desta, não em receita auferida, como equivocadamente descrita no auto de infração.

Dito de outra forma, deixando as empresas de recolher parte do ICMS, o Estado de Santa Catarina estaria incentivando a economia como um todo, pois com isso aumenta a competitividade dos produtos por estas produzidos, gerando mais emprego e renda e, com isso, por via indireta, aumentando a arrecadação do ICMS. Daí, porque, inexistente previsão legal para as consequências fiscais pretendidas pela autuação.

Dentro desse contexto, não se deve perder de vista, que, sob o aspecto contábil, o crédito presumido de ICMS de que trata o presente processo não tem efeito algum no patrimônio da empresa, porque o Estado de Santa Catarina não injeta qualquer recurso ou numerário na atividade operacional da impugnante. De fato. A renúncia fiscal em litígio não tem reflexo nas contas de resultado da defendente porque tal benefício é repassado ao consumidor final, objetivo último visado pela política fiscal a que teve por escopo o Estado quando a implantou.

Mister frisar, pois, que o crédito presumido em questão consiste em mero estorno na conta gráfica do ICMS, fato que redundaria em redução de custo, não auferimento de receita, como referido no auto de infração. Assim, sua tributação como renda por outro ente da Federação, no caso a União, redundaria na anulação do benefício concedido pelo Estado de Santa Catarina, fato que configura intervenção indevida no exercício da sua competência tributária de legislar sobre o ICMS, outorgada pela Carta Magna.

Portanto, a hipótese dos autos não está contemplada no art. 521 do RIR/ 1999, base da autuação, cuja redação tem o seguinte teor:

"Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II)". (Grifou-se).

A legislação tributária é clara ao definir as bases de cálculo e, independentemente das exceções previstas em cada legislação, o certo é que os valores não enquadráveis nos conceitos de "receita bruta", "renda", "proventos" ou "lucro", não podem sofrer a incidência da tributação. É o caso do crédito presumido de ICMS ora debatido.

Como visto anteriormente, a pretensão da União representa invasão da competência tributária privativa dos Estados, na medida em que limitaria a eficácia de benefícios fiscais por eles concedidos. Tal não pode ser admitido, sob pena de ofensa ao princípio federativo.

Os créditos de ICMS, quaisquer que sejam, não revelam capacidade contributiva, não podendo ser considerados como receita tributável, pois sua natureza é meramente fiscal, ou seja, é controlada no livro de apuração do ICMS, não interferindo no resultado do exercício. Dito de outra forma, o crédito decorrente de benefício fiscal concedido pelo Estado não se enquadra no conceito de receita, no sentido de aquisição de disponibilidade reveladora de capacidade contributiva, a que alude o artigo 521 do RIR/1999, com base no qual esta calcada a exigência fiscal descrita no item 2 do auto de infração ora impugnado.

Não se cuida, pois, de modo algum, de faturamento (produto da venda de mercadorias e de serviços), tampouco de outro tipo de receita, tal qual a subvenção prevista no art. 392, I do RIR/99, porquanto não constitui ingresso de recursos no ativo da empresa, mas sim, como já assinalado, mera renúncia fiscal, controlada na conta gráfica do ICMS, a qual não é computada para efeitos da receita bruta, nos termos do art. 224, parágrafo único, do RIR/99, acima transcrito.

De resto, equiparar o crédito fiscal presumido de ICMS a receita, para os fins previstos no artigo 521 do RIR/1999, pretendido pela autuação, é artifício obstaculizado pelo § 1º, do artigo 108 do CTN, segundo o qual é vedado o emprego da analogia para a exigência de tributo não previsto em lei.

Aliás, a jurisprudência mansa e pacífica do Tribunal Regional Federal da 4ª Região já consagrou o entendimento no sentido de que os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados-Membros não constituem receita ou faturamento da empresa, mas verdadeira renúncia fiscal. Comprova-o o r. acórdão proferido pela C. 2ª Turma nos autos de Apelação/Reexame Necessário nº 500258251.2011.404.7113, D.E. 05/11/2012, sendo Relator o eminente Desembargador Federal, Dr. Otávio Roberto Pamplona, de cuja ementa se pede vênia para transcrever o inteiro teor:

[...]

Traz-se à baila, ainda, por pertinente, outra importante decisão da C. 2ª Turma, extraída dos Autos de Apelação Cível nº 502942007.2010.404.7100, D.E. 23/05/2012, sendo Relatora a ilustre Desembargadora Federal, Dra. Luciane Amaral Corrêa Münch, cuja ementa se transcreve abaixo:

[...]

V DA CONCLUSÃO

Conclui-se, portanto, pela total improcedência do subitem 2.2 do Termo de Verificação, anexo ao presente auto de infração, pois conforme demonstrado acima, o crédito presumido de ICMS não receita, renda ou provento, não devendo compor a base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL dos anos-calendários de 2009 a 2011.

Ressalte-se que o Estado como um todo é o beneficiário do incentivo fiscal de que abre mão, renúncia que não pode ser equiparada a suposta receita auferida por falta de expressa disposição legal da lei que a criou. Tal renúncia fiscal, porque indevidamente equiparada a receita no caso versando, além de não acrescer o patrimônio da impugnante, fere o artigo 108, § 1º, do CTN, que veda o uso da analogia para exigir tributo não previsto em lei..

Outrossim, a pretensão da União representa invasão da competência tributária privativa dos Estados, pois não cabe a ela instituir, cobrar, tampouco exonerar o ICMS.

VI DOS PEDIDOS

À vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal relativamente ao subitem 2.2 do Termo de Verificação anexo ao auto de infração, espera e requer a impugnante seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal ora impugnado do IRPJ e da CSLL exigido sobre crédito presumido de ICMS.

Concordando a impugnante com a exigência descrita no subitem 2.1 do sobredito Termo de Verificação anexo ao auto de infração, relativamente à falta de recolhimento dos tributos incidentes sobre a receita oriunda da atividade de prestação de serviço do mês de julho de 2011, pede a juntada aos autos das cópias dos DARF em anexo, mediante os quais os quitou com redução da multa, na forma do artigo 961 do RIR/1999.

3. Em suma, o Órgão julgador entendeu que a União possui competência, com base em dispositivos expressos, para considerar tributáveis os valores decorrentes de subvenção, não constituindo, assim, invasão de competência. Quanto às subvenções para custeio, o Fisco utilizou o Parecer Normativo CST n.º 112/78 para efetuar a interpretação dos dispositivos que dizem respeito a elas. A DRJ levou em conta ainda os pareceres da DIST 9ªRF, que se manifestou no mesmo sentido, que é de que a subvenção deve ser contabilizada como receita. A Resolução CFC n.º 750/93, em seu art. 9º, § 3º, IV, também prevê que as subvenções são caracterizadas como receitas. Quanto às regras de tributação de subvenções, existem duas. Uma de caráter geral, prevista no art. 392 do RIR e uma de exceção, prevista no art. 443 do RIR. Como o crédito concedido pelo Estado de Santa Catarina se caracteriza como subvenção para o custeio e operação, bem como receita, então é tributável, inclusive quando devidos por estimativa. A tributação que deve incidir sobre o crédito em análise é a do art. 393 do RIR/99. Os atos que concederam o benefício fiscal foram transcritos no Acórdão, de forma a comprovar que não se trata de incentivo que tenha por finalidade realização de investimento, mas de geração de empregos. Com base nesses argumentos e os constantes em outros processos administrativos citados, deve o crédito de ICMS ser tributado, uma vez que se constitui como receita operacional sujeita à tributação

4. O dispositivo aprovado para o Acórdão foi elaborado nos seguintes termos (fl. 488):

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de invasão de competência e, no mérito, julgar improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário trazido a litígio.

Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

II. Recurso Voluntário

5. Em face da decisão da DRJ, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual alegou, em suma, que: **Preliminarmente, a)** invasão de competência por parte da União na do Estado de Santa Catarina, uma vez que o ICMS é de competência desse ente da Federação. Não pode a União alterar o conceito definido pelo Estado. Cita o art. 110 do CTN. É ainda invasão de competência e ofensa ao princípio federativo, uma vez que “limita a eficácia dos benefícios fiscais concedidos pelos Estados”; **Mérito, b)** o Estado de Santa Catarina concedeu à Contribuinte tratamento tributário diferenciado, o denominado Programa Pró-Emprego, o qual tem como objetivo a geração de emprego e renda por meio do incentivo a empreendimentos considerados relevantes no aspecto socioeconômico. Para participar, a Recorrente se comprometeu a contribuir dois por cento do valor mensal do benefício econômico mensal. Não há como se negar que não haja interesse público envolvido. A lei que criou o programa não dá tratamento de receita operacional. Não há interferência contábil nem nas contas

de resultado da empresa, pois o incentivo se limita ao estorno do valor correspondente na conta gráfica do ICMS. Assim, não há ingresso de receita definida no art. 224 do RIR/99, nem composição do conceito do art. 392 do RIR/99. De acordo com o STF, faturamento tem significado de “receita bruta advinda da venda de mercadorias e da prestação de serviços”, sendo que a Contribuinte não auferi receita, porquanto se destina unicamente ao ressarcimento de custos e não manifestação de riqueza. Trata-se de mera renúncia fiscal dos Estados, que visam diminuir os custos de certas atividades. O crédito presumido de ICMS é hipótese de ressarcimento de tributo, o que não representa faturamento, receita, acréscimo patrimonial ou lucro, uma vez que o desconto é repassado para o preço final do produto. Cita jurisprudência do TRF4. O art. 21, inciso I da Lei Complementar 87/96 determina que o valor do benefício deve ser estornado da conta gráfica do ICMS. Ao final, requer seja recebido o Recurso, com a consequente desconstituição integral do lançamento.

6. Como houve reconhecimento por parte da Contribuinte, na Impugnação (fl. 472), quanto à omissão de receitas, com a consequente ausência de questionamento sobre tal matéria no Recurso Voluntário, então o objeto da discussão se limita à discussão sobre o não recolhimento sobre não ter submetido à tributação parcela relativa ao tratamento diferenciado de ICMS, que se constitui como crédito presumido e, no entendimento da Autoridade fiscal, subvenção.

7. Não foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional.

III. Apenso

8. Em apenso aos presentes Autos estão os de nº **11516.720624/2013-86**, que tratam de representação fiscal para fins penais, não contendo questionamento dirigido ao CARF.

9. É o relatório.

Voto

Conselheiro Luciano Bernart, Relator.

IV. Tempestividade e admissibilidade

10. Com base no art. 33 do Decreto 70.235/72 e na constatação da data de intimação da decisão da DRJ (fl. **518 – 24/10/13**), bem como do protocolo do Recurso Voluntário (fl. **539 – 22/11/13**), conclui-se que este é tempestivo.

11. Quanto à admissibilidade, essa necessita de análise específica.

12. A Contribuinte alega que teria ocorrido invasão da União na competência do Estado de Santa Catarina, uma vez que o ICMS é de competência dos Estados. Assim, não poderia a União alterar o conceito definido pelo Estado. Cita o art. 110 do CTN. É ainda invasão

de competência e ofensa ao princípio federativo, uma vez que “limita a eficácia dos benefícios fiscais concedidos pelos Estados”.

13. Essa discussão já foi abordada pelo Judiciário, tendo o STJ adotado a seguinte postura:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ARGUMENTAÇÃO ACERCA DE CRÉDITOS DE ICMS ALÉM DOS PRESUMIDOS. MATÉRIA APRESENTADA PELA PRIMEIRA VEZ NAS RAZÕES DO AGRAVO INTERNO. VEDADA INOVAÇÃO RECURSAL. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. EXCLUSÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LEGITIMIDADE. CLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS PELA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017. REFLEXOS. AUSÊNCIA. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II - No recurso especial, a ora Agravante limita-se a questionar o direito de exclusão dos créditos presumidos de ICMS das bases de cálculos do IRPJ e da CSLL. A argumentação acerca da existência de outros créditos tratados nos autos, além dos presumidos de ICMS, é apresentada pela primeira vez nas razões do Agravo Interno.

III - Esta Corte tem firme posicionamento segundo o qual se revela incabível a inovação recursal em sede de agravo interno, com a apresentação de questões não trazidas no recurso especial ou nas suas contrarrazões, tendo em vista a preclusão consumativa.

IV - A 1ª Seção desta Corte assentou o entendimento segundo o qual é inviável a inclusão de créditos presumidos de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, porquanto, a par de tais valores constituírem elementos estranhos à própria materialidade da hipótese de incidência de tais exações, posicionamento contrário sufragaria a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

V - A classificação dos créditos presumidos de ICMS como subvenção para investimento, promovida pela Lei Complementar n. 160/2017, não tem o condão de interferir - menos ainda de elidir - a fundamentação calcada na ofensa ao princípio federativo. Ademais, ausente a própria materialidade da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, revela-se, também sob esse viés, desinfluyente tal enquadramento.

VI - Em regra, descabe a imposição da multa, prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015, em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta

inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VII - Agravo Interno desprovido.

(AgInt no REsp n. 1.992.820/RS, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 20/6/2022, DJe de 22/6/2022.) (destaques não constam no original)

AGRAVO INTERNO EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. POSSIBILIDADE. IRRELEVÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO COMO "SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO" OU "SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO" FRENTE AOS ERESP. N. 1.517.492/PR. CONSEQUENTE IRRELEVÂNCIA DOS ARTS. 9º E 10 DA LC N. 160/2017 E §§ 4º E 5º DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014 PARA O DESFECHO DA CAUSA.

1. "Considerando que no julgamento dos ERESP. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64. Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar ex lege a classificação do crédito presumido de ICMS como "subvenção para investimento" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições" (RESP. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019).

2. Irrelevante, portanto, a data do fato gerador, se posterior ou anterior ao advento da LC n. 160/2017, já que o crédito presumido de ICMS em questão não se trata de Receita Bruta Operacional.

3. O recurso especial não pode ser utilizado com a finalidade exclusiva de prequestionamento de temas constitucionais.

4. Agravo interno não provido.

(AgInt no AREsp n. 1.916.615/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 30/5/2022, DJe de 7/6/2022.) (destaques não constam no original)

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 LHE 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 éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

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

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

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

XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que

afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI - Embargos de Divergência desprovidos.

(EResp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 8/11/2017, DJe de 1/2/2018.) (**destaques não constam no original**)

14. As decisões citadas acima, inclusive a proferida nos EREsp n. 1.517.492/PR, que serviu para fundamentar todas as outras que tratam do assunto, pautam-se na impossibilidade da União tributar créditos presumidos caracterizados como incentivo fiscal, pois tal ente estaria, em suma, intervindo no Princípio Federativo indevidamente. O fundamento para tal entendimento partiu da interpretação da decisão do STF, no RE n. 574.706/PR, a qual definiu que o ICMS não faz parte da base de cálculo do PIS e da Cofins.

15. Apesar das decisões do STJ se pautarem em Recurso Extraordinário julgado na sistemática de Recursos Repetitivos, as várias decisões do Superior Tribunal de Justiça que tratam da impossibilidade da União tributar o crédito presumido do ICMS por infração ao Princípio Federativo não foram inseridas na mesma sistemática. Tendo em vista que os membros das turmas de julgamento do CARF não podem deixar de afastar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 26-A do Dec. 70.235/72, do art. 62, § 1º, II, “b” do RICARF e da Súmula 2 do CARF (todos transcritos abaixo), e que a decisão do STF não se aplica diretamente ao caso, entende-se estar o julgador que subscreve impedido de aplicar tais decisões do STJ ao assunto em análise.

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

16. O entendimento se fundamenta no fato de que a competência tributária é definida pela Constituição e o afastamento das normas utilizadas pela Autoridade fiscal para o lançamento seria feito exatamente com base na referida competência, sem o respaldo dos tribunais superiores, o que infringiria o disposto no RICARF. Assim, entende-se que não é possível o conhecimento da matéria apontada, sendo admissíveis os demais questionamentos efetuados na peça recursal.

V. Crédito presumido do ICMS

17. Sobre a incidência do IRPJ sobre crédito presumido do ICMS, o Estado de Santa Catarina teria concedido à Contribuinte tratamento tributário diferenciado, o denominado Programa Pró-Emprego, o qual tem como objetivo a geração de emprego e renda por meio do incentivo a empreendimentos considerados relevantes no aspecto socioeconômico. Certamente haveria interesse público envolvido. A lei que criou o programa não dá tratamento de receita operacional ao crédito, nem haveria interferência contábil nas contas de resultado da empresa, pois o incentivo se limita ao estorno do valor correspondente na conta gráfica do ICMS. Assim, não haveria ingresso de receita definida no art. 224 do RIR/99, nem composição do conceito do art. 392 do RIR/99. Afirmou ainda a Recorrente que de acordo com o STF, faturamento tem significado de “receita bruta advinda da venda de mercadorias e da prestação de serviços”, sendo que a Contribuinte não auferiu receita, porquanto se destina unicamente ao ressarcimento de custos e não manifestação de riqueza. Tratar-se-ia de mera renúncia fiscal dos Estados, que visam diminuir os custos de certas atividades. Afirmou que o crédito presumido de ICMS é hipótese de ressarcimento de tributo, o que não representa faturamento, receita, acréscimo patrimonial ou lucro, uma vez que o desconto é repassado para o preço final do produto. Cita jurisprudência do TRF4. O art. 21, inciso I da Lei Complementar 87/96 determina que o valor do benefício deve ser estornado da conta gráfica do ICMS.

18. Ao analisar as decisões do STJ indicadas acima, percebe-se que na decisão que serviu de orientação para as outras aborda, além da questão da competência, a interpretação sobre a natureza jurídica do citado crédito presumido e sua consequente exclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Há no citado Acórdão (EREsp n. 1.517.492/PR) afirmação expressa que comprova a afirmação, a qual se transcreve abaixo (fls. **21 e 24** do Acórdão).

[...]

A base de cálculo, inquestionavelmente, 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.

[...]

Note-se 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, quer porque tal exigência tem fundamento em meras normas infralegais, quer ainda, à vista de fundamento não menos importante, por malferir o princípio federativo.

[...]

19. Percebe-se na parte final do texto transcrito que a não representação de lucro do crédito presumido se constitui, ao lado da infração ao princípio federativo, como um dos três fundamentos para que ele não integre a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

20. Tal entendimento é também expressamente indicado no AgInt no AREsp n. 1.958.353/SC, com a seguinte redação na ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ, DA CSLL, DO PIS E DA COFINS. DESPROVIMENTO DO AGRAVO INTERNO MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. ENTENDIMENTO FIXADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ NO ÂMBITO DOS ERESP N 1.517.492/PR, DJE 1º/2/2018.

I - Na origem, trata-se de mandado de segurança em que a parte autora pretende provimento jurisdicional para afastar a inclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ, da CSLL do PIS e da COFINS. Na sentença a segurança foi concedida. No Tribunal a quo, a sentença foi mantida.

II - **A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como do PIS e da Cofins, observado que tal crédito não caracteriza, a rigor, acréscimo de faturamento capaz de repercutir na base de cálculo da contribuição. Verifica-se ainda que a inclusão do referido crédito, na base de cálculo dos referidos tributos, acaba por violar o pacto federativo**, pois a medida impõe uma limitação na eficácia de benefícios fiscais concedidos pelos estados. Nesse mesmo sentido, destacam-se: (AgInt no AgInt no REsp n. 1.673.954/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/6/2020, DJe 24/6/2020, AgInt no AgInt no REsp n. 1.657.064/PE, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 29/4/2020, DJe 4/5/2020 e AgInt no REsp n. 1.813.047/RS, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 10/3/2020, DJe 17/3/2020.) III - **No mérito, compulsando detidamente os autos, verifica-se que a decisão proferida pelo Tribunal de origem, de que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e CSLL, tendo em vista que não caracteriza acréscimo de faturamento que repercute na base de cálculo da contribuição, vai ao encontro da jurisprudência do STJ**. Nesse sentido: AgInt no REsp 1.813.018/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 27/9/2021, DJe 1º/10/2021; e AgInt no AREsp 1.898.563/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 13/12/2021, DJe 17/12/2021.

IV - Registra-se que a novel legislação (Lei Complementar n. 160/2017), que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014, estabeleceu condições para excluir os benefícios fiscais de ICMS considerados subvenção para investimento da base de cálculo da tributação incidente sobre o lucro real.

V - Deve ser afastada a tese da Fazenda Nacional sobre a aludida incidência.

VI - Agravo interno improvido.

(AgInt no AREsp n. 1.958.353/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 13/6/2022, DJe de 15/6/2022.) **(destaques não constam no original)**

21. Ou seja, além da questão constitucional inerente ao pacto federativo, a qual foi abordada na admissibilidade, há ainda na questão a respeito da interpretação da natureza do crédito, o qual não se caracteriza como elemento apto a fazer parte da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Com base nas decisões do STJ, entende-se que merecem prosperar os argumentos da Recorrente, uma vez que o crédito presumido de ICMS não faz parte da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que faz com que os respectivos AIs devam ser cancelados no que diz respeito ao tópico.

VI. Conclusão

22. Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente o Recurso Voluntário, para, na parte conhecida, DAR-LHE PROVIMENTO, de forma a excluir das bases de cálculos dos tributos em análise o crédito presumido do ICMS, a ser apurado na execução do acórdão, mantendo-se os demais valores.

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart