



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 11516.720934/2014-81

**Recurso nº** Voluntário

**Resolução nº** 1401-000.445 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

**Data** 14 de fevereiro de 2017

**Assunto** Subvenções

**Recorrente** Komlog Importação Ltda.

**Recorrida** Fazenda Nacional

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do redator designado. Vencidas as Conselheiras Livia De Carli Germano (Relatora), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Aurora Tomazini de Carvalho que consideravam desnecessária a diligência e davam provimento ao recurso. Designado o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa para redigir o voto vencedor.

*(Assinado Digitalmente)*

Antônio Bezerra Neto - Presidente

*(Assinado Digitalmente)*

Livia De Carli Germano - Relatora

*(Assinado Digitalmente)*

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ANTONIO BEZERRA NETO (Presidente), LIVIA DE CARLI GERMANO, LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN, GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, LUIZ RODRIGO DE OLIVEIRA BARBOSA, ABEL NUNES DE OLIVEIRA NETO, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO.

## Relatório

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. 804

Trata-se de auto de infração para cobrança de IRPJ e CSLL relativos aos anos-calendário de 2010 e 2011, acrescidos de juros e multa de 75%, em virtude da exclusão do valor do crédito presumido do ICMS na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, feita com fundamento no benefício fiscal do Programa pró-Emprego/SC.

O Termo de Verificação Fiscal e de Encerramento do Procedimento Fiscal (fls. 660/676) relatou os fatos ocorridos e que deram origem ao presente lançamento. Eis parte deste relato, com grifos nossos:

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. 114 a 135.

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.

Em nível de escrita comercial, no ano-calendário de 2010, os benefícios fiscais encontram-se registrados a crédito da rubrica de resultado intitulada "31201001 - (-) ICMS S/VENDAS", de natureza devedora. Já no ano-calendário de 2011 os fatos desta natureza estão representados na conta de receita intitulada "31201007 - (+) BENEFÍCIO FISCAL ICMS" (fls. 280 a 287). Na forma dos quadros demonstrativos elaborados na resposta aos itens 3 e 4 da Intimação Fiscal nº 02, constantes às fls. 26, no ano de 2010 auferiu crédito presumido de R\$ 35.082.558,24, enquanto que no ano de 2011 o montante de R\$ 39.888.138,91.

Afora os registros nas citadas contas, ainda na seara da representação dos fatos advindos do benefício fiscal na escrita comercial, realizou lançamentos a crédito na conta patrimonial intitulada "23104001 - RESERVA DE LUCROS POR INCENTIVO FISCAL" (fls. 277 a 279), no valor de R\$ 34.950.671,34, em 31/12/2010, e no valor de R\$ 22.727.263,29, em 30/12/2011.

Os aludidos valores, registrados como reserva de lucros, ensejaram ajuste de exclusão na determinação do resultado fiscal, a título de subvenção para investimento, com fundamento no artigo 18 da Lei nº 11.941/2009, consoante informação prestada na esteira do subitem 2.3 da Intimação Fiscal nº 01 (fls. 16 a 20), bem como dos itens 3 e 4 da Intimação Fiscal nº 02 (fls. 24 a 29).

Em sede dos procedimentos e verificações que a matéria suscitou, já pelo item 4 do ato inaugural foram demandados, dentre outros assentos, os documentos de lastro dos lançamentos consignados sob a aludida conta de reserva de lucro. A resposta que adveio não foi satisfatória, notadamente porque aspectos essenciais dos lançamentos não foram elucidados, a exemplo da valoração dos fatos registrados.

Diante desse quadro, precisamente pelo subitem 2.2 da Intimação Fiscal nº 01, reiterou-se a apresentação dos documentos de lastro de cada lançamento consignado na rubrica contábil em pauta. Não obstante, esta singela solicitação, no que concerne aos documentos de

---

lastro dos lançamentos registrados sob a rubrica de reserva de lucro, mais uma vez não logrou ser atendida.

Assim, e desta feita pelo item 3 da Intimação Fiscal nº 02, tornou-se a requisitar os assentos outrora solicitados. Em atendimento adveio resposta nos seguintes termos:

*"Os lançamentos foram efetuados com base no art 18 da Lei nº 11.941/2009. Segue resumo de cálculo dos anos de 2010 e 2011. Nos aludidos resumos cingiu-se a indicar, por ano-calendário, o lucro líquido apurado, o total do crédito presumido auferido, a exclusão registrada no resultado fiscal, o montante registrado como reserva de incentivo e o lucro que intitula como de destinação diversa à reserva de incentivo.*

*Sob esse delineamento não se observa à efetiva e específica aplicação da subvenção auferida em investimentos. Ademais, nem o invocado Protocolo de Intenções firmado com o Estado de Santa Catarina (fls. 267 a 276), como também não as imobilizadas escrituradas, evidenciadas nos balanços acostados às fls. 288 a 333, denotam a implantação ou expansão de empreendimento econômico em sincronia com a subvenção registrada. Destarte, o incentivo fiscal em pauta não se amolda ao conceito de subvenção para investimento expresso na legislação tributária federal.*

(...)

*Das normas colacionadas infere-se que, para ser considerada subvenção para investimento, além dos requisitos contábeis, o incentivo deve ser proveniente exclusivamente do Poder Público, sob perfeita sincronia entre a intenção do agente concedente com a ação do beneficiário. Deverá, ainda, ser dirigida diretamente à pessoa jurídica titular do empreendimento econômico, além de ter efetiva e específica aplicação nos investimentos previstos ou na expansão do empreendimento projetado.*

*Estes requisitos não se observam na legislação que concede o incentivo, considerando que não há a obrigação expressa da total aplicação dos recursos provenientes da subvenção em específicos projetos aprovados, o que não impede a utilização dos respectivos recursos como formação de capital de giro, por exemplo.*

*Destarte, o tratamento tributário diferenciado em pauta não se amolda ao conceito de subvenção para investimento, cenário em que o tratamento dispensado pelo sujeito passivo aos benefícios fiscais na berlinda no âmbito da mensuração do IRPJ, excluindo parte dos mesmos na determinação do resultado fiscal, não se conforma o disposto na legislação tributária de regência do imposto. (...)*

Referido Termo menciona, ainda, que a auditoria-fiscal levada a cabo no contribuinte em questão resultou na formalização de dois processos: o presente, nº 11516.720934/2014-81, para cobrança de IRPJ e CSLL, bem como o processo nº 11516.720935/2014-26 para a cobrança de PIS e COFINS.

Quanto ao processo relativo a PIS e COFINS, em 24 de fevereiro de 2016 a 1<sup>a</sup> Turma da 2<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção decidiu que o crédito presumido do ICMS não pode se qualificar como "receita", tratando-se de mera redução no montante do ICMS a pagar. Isso porque partiu-se da premissa de que "receita" é conceito qualificado pela sua origem,

---

decorrente de atividade empresarial, não podendo ser considerado qualquer ingresso como tal. Houve interposição de recurso especial, ainda não julgado até o presente momento.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação onde sustenta, em síntese:

(i) Crédito presumido de ICMS não é subvenção *stricto sensu*: crédito presumido de ICMS não configura "subvenção" em seu sentido jurídico específico, nem para investimento e nem para custeio ou operação, mas renúncia de receita, que navega na esfera da "receita pública" e não na "despesa pública". Isso porque trata-se de técnica de apuração do imposto que consiste na apropriação em conta gráfica de crédito fiscal calculado de acordo com o regime especial titularizado pelo contribuinte, em cotejo com os destaques das operações de saídas de mercadorias, implicando uma efetiva redução da obrigação tributária final. Ou seja, o valor registrado a título de crédito presumido de ICMS não representa ingresso de receitas, mas redução de despesa do ICMS devido na operação de saída.

(ii) o art. 443 do Decreto 3000/99 fixa uma interpretação extensiva de subvenção para investimento, admitindo que isenção ou redução de impostos sejam considerados como tal para fins contábeis, e não como subvenção para custeio. Porém, o fato do art. 443, I, incluir a "isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo" na caracterização da "subvenção de investimento" tem como única consequência a determinação para que seja conferido o mesmo tratamento contábil (reserva de capital) aos referidos incentivos financeiros e fiscais, com objetivo de retirar da esfera de incidência do IRPJ e CSLL não apenas a subvenção de investimento (*stricto sensu*), como também a isenção ou redução de impostos, típicas renúncias de receita estatais, apenas consideradas "subvenção para investimento" em tal interpretação ampliativa.

Em outras palavras, o art. 443 do RIR/99 jamais pretendeu afirmar que isenção ou redução de impostos seriam uma forma de subvenção de investimento, já que a ninguém é permitido alterar a definição, conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, a teor do art. 110 do CTN. Apenas para fins de registro contábil e exclusão do cômputo do lucro real é que referida norma admitiu o registro contábil de fatos que não coincidem com a definição *stricto sensu* de subvenção, como se subvenção para investimento fossem.

Mesmo se considerado o crédito presumido de ICMS como subvenção de investimento (*lato sensu*), conforme art. 443 do RIR/99, também por esse prisma o lançamento tributário impugnado deve sucumbir, já que não é a investigação das contrapartidas efetivadas pelo detentor do benefício que define se estamos diante de subvenção para investimento ou não, mas o propósito da outorga do crédito presumido pelo Estado da Federação (se para investimento, ou não).

No caso, o Estado catarinense concedeu o crédito presumido de ICMS com o propósito de incentivar as empresas beneficiárias a investirem no Estado, seja mediante instalação, expansão ou incremento de sua atividade econômica, o que fica claro do Protocolo de Intenções firmado entre a empresa KOMLOG e o Estado de Santa Catarina, onde se destacam os seguintes compromissos assumidos pela empresa: (a) incrementar a atividade desenvolvida de industrialização, serviços de logística, comercialização de mercadorias, matérias-primas, produtos acabados e semi-acabados; (b) investir em tecnologia apropriada às suas atividades-fim, de modo a contribuir à criação de um polo de excelência no Estado de Santa Catarina no setor logístico; (c) gerar no mínimo 25 empregos diretos; (d) utilizar nas suas atividades, sempre que possível, serviços e insumos de origem Catarinense; (e) contribuir

---

ao Fundo Social no equivalente a 0,5% sobre o valor da operação; (f) estimular e manter o desenvolvimento de economia de serviços e geração de emprego e renda no Estado de Santa Catarina; e (g) manter seus estabelecimentos em Santa Catarina pelo prazo mínimo de 5 anos.

Dada a falta de identidade entre os pressupostos legais da subvenção para investimento *lato sensu* e a subvenção para investimento *stricto sensu*, a Fiscalização jamais poderia analisar a "implantação ou expansão de empreendimento econômico em sincronia com a subvenção registrada" (típico pressuposto da subvenção para investimento *stricto sensu*) para concluir se a classificação contábil do crédito presumido de ICMS como subvenção de investimento *lato sensu* estava correta ou não.

Por fim, observa que a empresa cumpriu as contrapartidas que assumiu com o Estado de Santa Catarina, de modo que também por essa ótica o benefício fiscal auferido não poderia ter sido desqualificado da sua condição de subvenção para investimento. Para tanto, prepara quadro-resumo para demonstrar que nos balanços acostados às fls. 288 a 333 as imobilizações escrituradas nos anos de 2009, 2010 e 2011 evidenciam implantação ou expansão de empreendimento econômico.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, por entender que, nos termos do ato concessório, não se trata de incentivo que tenha por finalidade última a realização de investimento, eis que o fim colimado pelo programa é a geração de empregos. Neste sentido, conclui que "*o negócio entabulado entre o Estado de Santa Catarina e o impugnante, no âmbito do Pró Emprego, contempla subvenção corrente, consubstanciada em auxílio financeiro concedido pelo Estado tendo em vista o interesse público de manutenção e geração de empregos, que deve ser oferecida à tributação, nos termos como consta dos autos de infração ora atacados.*"

O acórdão (fls. 719-744) recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ. Data do fato gerador: 31/12/2010, 31/03/2011, 30/06/2011, 30/09/2011, 1/12/2011 CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. Parcela de receita tributária dispensada de recolhimento ou devolvida pelos governos estaduais a contribuintes de ICMS, a título de crédito presumido, quando desvinculada de concomitante aquisição de bens e direitos referentes a implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado, configura receita de subvenção para custeio e integra o resultado operacional da pessoa jurídica.**

**CRÉDITO PRESUMIDO. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO. O crédito de ICMS concedido na forma do artigo 8º, §6º, inciso III do Decreto (Estadual-Santa Catarina) nº 105, de 2007, constitui receita operacional sujeita à incidência do IRPJ.**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. Data do fato gerador: 31/12/2010, 31/03/2011, 30/06/2011, 30/09/2011, 31/12/2011 AJUSTES DA BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO INDEVIDA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. Não se caracteriza como subvenção para investimento o crédito presumido de ICMS decorrente do incentivo do programa Pró- Empregos do Estado de Santa Catarina, devendo a correspondente despesa,**

*computada no lucro líquido, ser adicionada na determinação da base de cálculo da CSLL.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Data do fato gerador: 31/12/2010, 31/03/2011, 30/06/2011, 30/09/2011, 31/12/2011.*

*DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL. INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO PROCURADOR. INDEFERIMENTO. O domicílio tributário do sujeito passivo é endereço, postal, eletrônico ou de fax fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins cadastrais. Dada a e existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o edido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Intimada da decisão em 05/09/2014 (por decurso de prazo de 15 dias a contar da disponibilização destes documentos através da Caixa Postal, Modulo e-CAC do Site da Receita Federal, ocorrida em 21/08/2014), a empresa apresentou recurso voluntário tempestivamente, em 19/09/2014.

Em seu recurso, a contribuinte sustenta:

(i) Nulidade do acórdão da DRJ por cerceamento do direito de defesa: alega que a decisão não enfrentou as teses levantadas na impugnação e teve por base situação jurídica estranha ao lançamento. Para demonstrar tais afirmações, observa que a) através do método "copia e cola", a relatora afirma que o contribuinte solicita que as intimações sejam dirigidas ao Sr. Gilberto José de Oliveira, sendo que não se sabe quem é tal pessoa;

b) em vez de enfrentar as teses apontadas na impugnação, o voto limita-se a transcrever, na íntegra, trechos de solução de consulta e da lei estadual instituidora do Programa Pró-Emprego, sem atacar a tese litigiosa, que seria decidir se o crédito presumido de ICMS reúne ou não as características legais necessárias para compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

c) em mais uma demonstração do "copia e cola", a ementa do acórdão cita dispositivo legal que não se aplica à recorrente e é estranho à lide (art. 8º, par. 6º, III, do Decreto Estadual SC 105/2007), sendo que o fundamento legal para a outorga do benefício fiscal em litígio foi o art. 144 c/c art. 148-A do Anexo 2 do RICMS/01.

(ii) no mérito, aduz que:

a) o crédito presumido de ICMS não configura subvenção, nem para custeio nem para investimento (*stricto sensu*), tratando-se de renúncia de receita (redução de tributo) que navega na esfera da receita pública e não da despesa pública, nos termos do artigo 14, §1º da Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar 101/2000.

Neste sentido, defende que, nos termos da Lei 4.320/64, subvenção é despesa pública classificada como benefício financeiro, exigindo dotação orçamentária e transferência corrente de recurso em benefício de alguém, enquanto que o crédito presumido de ICMS seria

renúncia de receita classificada como benefício fiscal, que não exige dotação orçamentária e não importa transferência de recursos para o particular.

E para provar que não houve transferência de recursos em seu favor, anexa certidão, datada de 9 de junho de 2014 e assinada pelo Diretor de Administração Tributária do Estado de Santa Catarina, de que os benefícios concedidos por meio do Programa Pró-Emprego têm a natureza de renúncia fiscal nos termos do art. 14, §1º da LC 101/00 e o crédito presumido de ICMS em questão não implica qualquer transferência corrente de recursos públicos aos beneficiários.

b) apenas para fins de registro contábil a isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos deve receber o mesmo tratamento de subvenção para investimento, de acordo com art. 443 do RIR/99 e art. 18 da Lei 11.941/09 c) o propósito na concessão do benefício fiscal é suficiente para que os créditos presumidos de ICMS sejam mantidos como subvenção para investimento e assim excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

d) o acórdão recorrido, para validar seu argumento de que não haveria propósito de incentivo a investimento, afirma que o fim colimado pelo programa seria a geração de empregos, no entanto este é apenas um dentre os sete objetivos formais pretendidos pelo Estado com a concessão do benefício fiscal.

Os compromissos de investimento assumidos pela empresa e constantes do Protocolo de Intenções (fls. 267 a 276) e do Ato Concessório (fls. 114 a 126) envolvem investimentos a serem realizados pela Recorrente, conforme lista abaixo, os quais foram realizados conforme comprovam seus balanços a fls. 288 a 333:

*"1 – Incrementar a atividade desenvolvida de industrialização, serviços de logística, comercialização de mercadorias, matérias-primas, produtos acabados e semi-acabados, importados do exterior do país em volume não inferior a R\$ 350.000.000,00 (trezentos e cinquenta milhões de reais) para o período de 12 (doze) meses, a contar da concessão do regime especial, e não inferior a R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais) nos 12 meses subsequentes;*

*2 – investir em tecnologia apropriada às suas atividades-fim, de modo a contribuir à criação de um polo de excelência no Estado de Santa Catarina no setor logístico;*

*3 – gerar no mínimo 25 (vinte e cinco) empregos diretos, devendo manter tais postos gerados enquanto perdurar provável regime especial que lhe seja concedido em razão do Protocolo;*

*4 – utilizar nas suas atividades, sempre que possível, serviços e insumos de origem Catarinense;*

*5 – contribuir ao Fundo Social (Lei 13.334/05) no equivalente a 0,5% (meio por cento) sobre o valor da operação, considerando-se como tal o valor total da nota fiscal, incluindo o IPI e o ICMS-ST, se for o caso, nos exatos termos da alínea "d" do inciso II do §1º do art. 148-A do Anexo 2 do RICMS/SC;*

*6 – estimular e manter o desenvolvimento de uma economia de serviços e a geração de emprego e renda no Estado de Santa Catarina;*

*7 – manter seus estabelecimentos em Santa Catarina pelo prazo mínimo de 5 (cinco) anos, iniciando-se a sua contagem a partir da assinatura do regime especial próprio".*

c) a jurisprudência do CARF confirma que a caracterização do benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva dos recursos subvencionados a projetos determinados, nos termos dos acórdãos 1202-00175, de 29 de julho

de 2014; 1101-00661, de 31 de janeiro de 2012; 1103-00555, de 20 de outubro de 2011; além dos precedentes da CSRF 9101-00566, de 17 de maio de 2010 e 9101-001094, 29 de junho de 2011. Assim, é suficiente o propósito desenvolvimentista e incentivados da legislação.

Mesmo porque, não se pode analisar o crédito presumido de ICMS com os mesmos olhos que se analisa uma subvenção para investimento *stricto sensu*, que depende de transferência de recursos, projeto específico pré-aprovado e dotação orçamentária, eis que as naturezas jurídicas são distintas.

d) não havendo transferência de recurso, não há que se falar em renda ou acréscimo de capacidade contributiva, de modo que o crédito presumido de ICMS não pode compor a base de cálculo do IRPJ e CSLL, conforme vem decidindo o Tribunal REgional Federal da 4a Região (Apelação/Reexame Necessário 5013552-69.2013.404.7201/SC, em 30 de abril de 2014; Apelação/Reexame Necessário 5012822-46.2013.404.7108/RS, em 25 de março de 2014; Apelação/Reexame Necessário 5012190-48.2012.404.7110/RS, em 29 de abril de 2014).

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Relatora Livia De Carli Germano

O recurso é tempestivo portanto dele conheço.

Entendo que não assiste razão à Recorrente quanto à preliminar de cerceamento do direito de defesa.

O exame do acórdão recorrido revela que este se pautou na análise da Lei 13.992/2007, instituidora do Programa pró-emprego no Estado de Santa Catarina, sendo que a transcrição de trechos das soluções de consulta serviram para demonstrar o entendimento ali esposado, qual seja:

(i) a apropriação do crédito não corresponde à sistemática não-cumulativa de apuração de impostos, eis que esta funciona através da compensação com o que foi pago na etapa anterior, sendo que no caso do crédito presumido de ICMS não há relação com a etapa anterior de circulação do bem; e

(ii) para que o benefício possa ser considerado subvenção para investimento é necessário que tenha as seguintes características: a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e c) beneficiar diretamente a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. No caso, o benefício oriundo do Programa Pró-emprego não reuniria tais características pois não se trata de incentivo que tenha por finalidade última a realização de investimento, já que o fim colimado pelo programa seria a geração de empregos.

Embora se reconheça que há erros no acórdão recorrido -- em especial quanto ao nome do patrono e à base legal indicada na ementa -- estes não têm o condão de ensejar a sua nulidade, já que não comprometeram a compreensão de suas razões de decidir.

Passo à análise do mérito.

O cerne da discussão, que nos presentes autos é eminentemente de direito, reside na natureza do crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina no âmbito do Programa Pró-Emprego.

De um lado, a autoridade autuante entende que se caracteriza como subvenção para custeio, cujo valor deve integrar o lucro real e a base de cálculo da CSLL. Isso porque, em seu entender, o benefício não reuniria as características necessárias para que seja tratado como subvenção para investimento, as quais, nos termos do Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - CST 112/1979, são:

- a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimentos;
- b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e
- c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Por sua vez, a Recorrente sustenta não se tratar de subvenção, em nenhuma de suas modalidades. A seu ver, trata-se de renúncia de receita, a qual, exclusivamente para fins de registro contábil, recebe o mesmo tratamento de subvenção para investimento, nos termos do artigo 443 do RIR/99 e art. 18 da Lei 11.941/09.

Assiste razão à Recorrente.

O simples fato de um benefício fiscal não reunir as características de subvenção para investimento não significa que ele deva automaticamente ser tratado como subvenção para custeio. Existe a terceira via, que é a possibilidade de não se tratar de uma subvenção no sentido estrito do termo.

Conforme observa Bulhões Pedreira, as subvenções para custeio consistem em “transferências de renda”, enquanto que as subvenções para investimento são “transferências de capital” (BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. “Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas”, Vol. I, Rio de Janeiro: Justec, 1979, pág. 551 e Vol II p. 685).

Nessa linha, o Parecer Normativo CST 112/79, tanto ao conceituar subvenção para custeio quanto para investimento, faz menção à transferência de recursos, veja-se:

*"(...) SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais."*

*"(...) SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38. do D. L. 1.598/77.*

*2.12 - Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO."*

Este mesmo diploma, ao tratar especificamente das isenções e reduções de impostos, observa que, "Tecnicamente, na linguagem orçamentária, a isenção ou redução de impostos jamais poderiam ser intituladas de subvenção." E, mais adiante, ressalta: "o auxílio obtido pelo comprador com a isenção, evidenciado pelo não desembolso financeiro, integra o giro do negócio e dele dispõe o beneficiário como lhe aprouver. A rigor, sequer são SUBVENÇÕES as isenções desse tipo, representando efetivamente uma redução no custo do bem adquirido" (grifamos).

O PN CST 112/1979 continua, ressaltando que, em alguns casos específicos, a redução ou isenção de impostos pode ser enquadrada como subvenção para investimento. Cita então alguns exemplos -- todos eles, destaque-se, envolvendo a efetiva transferência de recursos ao beneficiário -- valendo destacar o seguinte:

*"Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A mecânica do benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico." (grifamos)*

O próprio PN CST 112/1979 alerta para o risco das generalizações e para a importância do exame específico do benefício:

*"É oportuna a advertência para o risco de generalizar as conclusões do item anterior para todos os casos de retorno do ICM. O contribuinte deverá ter cuidado de examinar caso por caso e verificar se estão presentes, todos os requisitos exigidos. Um retorno de ICM, por exemplo, como prêmio ao incremento das vendas, em relação às de período anterior, acima de determinado percentual, não será uma subvenção para investimento."*

Daí a conclusão deste diploma de que "As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características (...)" Ora, se é verdade que, estando presentes as características das subvenções para investimento, a isenção ou redução de impostos será considerada como tal, isso não autoriza concluir que, não estando presentes tais características, trata-se de subvenção para custeio. Pode ser que não se trate de subvenção, como ocorre, por exemplo, quando o beneficiário não recebe quaisquer recursos do poder público.

A distinção é importante em termos orçamentários porque, nos termos da Lei 4.320/1964, a transferência de recursos está na esfera da despesa pública e depende de dotação orçamentária. O crédito presumido de ICMS, por outro lado, não importa transferência de recursos, tratando-se de benefício fiscal que não exige dotação orçamentária e que é caracterizado como renúncia de receita por parte do governo, nos exatos termos do artigo 14, §1º da Lei de Responsabilidade Fiscal - LC 101/00 (grifamos):

*Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (...)*

*§1º **A renúncia compreende** anistia, remissão, subsídio, **crédito presumido**, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.*

Acontece que a legislação tributária tratou de forma equivalente, inclusive no mesmo dispositivo legal, tanto as subvenções para investimento em sentido estrito (i.e., transferências de recursos por parte do poder público revestidas das características mencionadas no PN CST 112/1979) quanto as reduções e isenções de tributos. O artigo 443 do RIR/99 por acaso denomina tanto as primeiras quanto as últimas de subvenções -- seriam, no caso, subvenções em sentido amplo, não técnico. Veja-se:

*Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):*

*I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou*

*II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.*

Mas o fato de o art. 443 do RIR/99 ter dado o mesmo tratamento fiscal e ter denominado como "subvenção para investimento tanto" as subvenções em sentido estrito (i.e., transferências de recursos por parte do poder público revestidas das características mencionadas no PN CST 112/1979) quanto recursos que não são tecnicamente subvenções (i.e., as reduções e isenções e tributos) não faz com que estes últimos tenham que cumprir os requisitos impostos (e muitas vezes apenas possíveis) às primeiras. Isso poderia resultar em impor condição impossível ao contribuinte.

Assim, no caso de isenções e reduções de tributos, o artigo 443 do RIR/99 é aplicável independentemente do preenchimento das condições previstas no Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - CST 112/1979<sup>1</sup> -- aplicáveis exclusivamente às

<sup>1</sup> Quais sejam: (i) intenção do subvencionador de destiná-las para investimentos; (ii) efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento

---

subvenções *stricto sensu*, ou seja, às transferências de recursos por parte do poder público (despesa pública):

Vale notar que, de acordo com a contabilidade em vigor antes das modificações promovidas pela adoção dos padrões contábeis internacionais, a subvenção para investimento e as reduções e isenções de tributos (ou seja, as "subvenções em sentido amplo", nos termos do art. 443 do RIR/99) podiam ser contabilizadas de duas maneiras: a contrapartida do aumento do ativo ou redução do passivo podia ser registrada como receita, ou como reserva de capital.

No entanto, com as modificações providas pela Lei nº 11.638/2007 no artigo 182 da Lei nº 6.404/1976, a possibilidade de se contabilizar esse valor em conta de reserva de capital deixou de existir, fazendo com que o referido montante passasse a ser contabilizado apenas contra resultado. Porém, objetivando a manutenção do tratamento tributário anteriormente dispensado aos valores que eram contabilizados como reserva de capital, o artigo 18 da Lei nº 11.941/2009 estabeleceu que, após a apuração do lucro, os valores correspondentes às subvenções para investimento e às reduções e isenções de tributos seriam destinados à conta de reserva de incentivos fiscais, até o limite do lucro líquido do exercício.

Logo, mesmo após a extinção da possibilidade de contabilização da subvenção para investimento e das reduções e isenções de tributos na conta de reserva de capital, ainda assim esses valores não compunham a base tributária do IRPJ e da CSLL, em conformidade com o supracitado artigo 18.

Por fim, ressalte-se que, conforme relatado, a auditoria-fiscal que resultou na formalização do lançamento ora em discussão também deu origem ao processo nº 11516.720935/2014-26 para a cobrança de PIS e COFINS, o qual foi julgado em 26 de fevereiro de 2016.

Naquela ocasião, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3a Seção de Julgamento deste CARF entendeu, no acórdão 3201-002.060, que o crédito presumido do ICMS em questão não se qualifica como receita, mas como incentivo fiscal para a redução do ICMS devido, não compondo a base de cálculo daquelas contribuições. Vale a leitura do seguinte trecho do voto vencedor:

*Com a devida vénia, adota-se aqui a premissa segundo a qual "receita" é conceito qualificado pela sua origem, decorrente de atividade empresarial, não podendo ser considerado qualquer ingresso como tal. In casu, está-se diante de um incentivo fiscal.*

*Nesse sentido, a afirmação é corroborada pelos fundamentos do Acórdão nº 9303-002.618, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que ora se transcreve:*

*Receita não é todo e qualquer ingresso que a empresa tem. Assim, por exemplo, não se cogita que a integralização de capital social seja tributada pela COFINS, mesmo sendo um ingresso de valor para a empresa.*

---

econômico projetado; e (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

*Receita surge como decorrência direta da atividade fim desenvolvida pela empresa e, ainda, ter vinculação com o resultado desta atividade. Assim, volta-se a afirmar, não é qualquer ingresso que constitui uma receita.*

*Nessa linha de raciocínio, a interessada destaca em suas contrarrazões:*

*“crédito de IPI resarcido pela União, não é considerado uma receita. Os créditos de PIS e COFINS (requeridos via resarcimento) não são considerados uma receita (§10º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03). Porquê então, os créditos presumidos de ICMS (subvenções do PROBAHIA e FUNDOPEM) haverão de ser? Será que o benefício outorgado pela União possui natureza jurídica distinta daqueles que são outorgados pelos Estados-membros?”*

*E mais, citando o eminente ex Conselheiro José Minatel, que assim se posiciona sobre o conceito de Receita:*

*“...é ingresso qualificado pela sua origem, caracterizando a entrada definitiva de recursos que, ao mesmo tempo, remunera e é proveniente do exercício da atividade empresarial.(...) Se o objetivo é cotejar o conceito que impingimos para receita, confrontando-o com a natureza dos ingressos recebidos com a chancela de subvenção governamental, essa distinção de tratamento afigura-se-nos irrelevante: basta-nos o indicativo da origem, ou seja, ingresso qualificado como benefício governamental e, pronto, estará à margem da regra de incidência das contribuições cuja base de cálculo é a receita auferida, no sentido de proveniente do exercício da atividade empresarial. (...) as subvenções governamentais não se qualificam no conceito isolado de receita, porque não decorrente de esforço ou do exercício da atividade empresarial.” (Minatel, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita. MP Ed. SP. 2005. pág. 101/240).*

*De se observar, a partir desta definição, a receita ainda traz consigo a característica de ser o produto que vem de fora do patrimônio empresarial, mas que é derivado de dentro, por decorrer de atos, operações ou atividades da empresa, ou do emprego de recursos que compõem esse patrimônio, e de que resulte algum benefício direto para a pessoa que o remunera por isso.*

*(...)*

*Ademais, a despeito de a matéria suscitar acalorados debates neste Conselho, no tribunais superiores, a matéria possui a favor do contribuinte, remansosa jurisprudência, como se verifica no Superior Tribunal de Justiça, por exemplo:*

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.**

*I. Na esteira do entendimento firmado no STJ, "o crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS" (STJ, AgRg no AREsp 626.124/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 06/04/2015).*

*No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.402.204/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 02/06/2015; AgRg no AREsp 661.146/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 05/08/2015; AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 19/12/2014.*

*II. Agravo Regimental improvido. (AgRg no REsp 1486525/SC, Relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, DJe 19/11/2015)*

Conclui-se, portanto, que o crédito presumido de ICMS outorgado à Recorrente consiste em redução de tributo que apenas pode ser considerado subvenção para investimento na acepção ampla deste termo, de acordo com art. 443, I do RIR/99.

Neste sentido, **não se exige a aplicação direta e exclusiva dos recursos subvencionados a projetos determinados, requisito aplicável apenas às subvenções para investimento em sentido estrito (despesa pública)**. De fato, tal requisito pode inclusive afigurar-se na prática impossível no caso das reduções e isenções de tributo eis que, em não havendo a transferência de valores por parte do poder público, o beneficiário do incentivo não recebe recursos subvencionados passíveis de serem assim aplicados.

Diante do exposto, oriento meu voto para dar provimento ao recurso voluntário.

Livia de Carli Germano - Relatora (*assinado digitalmente*)

## Voto Vencedor

Em que pese o entendimento firmado pela I. Conselheira, peço *venia* para dela divergir.

Como visto, a fiscalização considerou os valores de crédito presumido de ICMS, concedido pelo governo do Estado de Santa Catarina, decorrente do Programa pró-Emprego, como subvenção para custeio e os tributou em relação aos fatos geradores dos anos de 2010 e 2011, veja (fl. 672):

Já os benefícios fiscais concedidos, por sua vez, têm a configuração de receita, na espécie de subvenção para custeio ou operação, considerando que as características específicas da subvenção para investimento não estão presentes.

Pude perceber que a relatora classifica as subvenções para investimento em: 1) subvenção para investimento em sentido amplo; e 2) subvenção para investimento em sentido estrito.

Traz raciocínio de que a subvenção para investimento em sentido amplo trata de renúncia de receita por parte do Estado, logo não representa receita para a empresa beneficiária. Quanto à subvenção para investimento em sentido estrito, entende que representa despesa pública, que deve ser reconhecida pela empresa beneficiária como receita.

Como parte da premissa de que o benefício fiscal de apuração de crédito presumido de ICMS se enquadra como subvenção para investimento em sentido amplo e, ainda, que somente se pode exigir a aplicação direta e exclusiva dos recursos subvencionados a projetos determinados apenas em relação às subvenções para investimento em sentido estrito, propôs dar provimento ao recurso voluntário da empresa.

Com a devida *venia*, este não é o entendimento da maioria da turma ordinária.

O benefício fiscal de crédito presumido de ICMS tem natureza subvenção para investimento, não havendo na legislação em vigor a categorização proposta pela relatora. Em sendo assim, deve-se verificar se os requisitos para permissão de não tributação de IRPJ e de CSLL foram preenchidos.

Tais requisitos estão dispostos no Parecer Normativo CST 112/1978, cujo trecho fundamental para seu entendimento reproduzo abaixo:

*2.12 - Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO."*

A DRJ, ao trazer informações prestadas pela fiscalização, entendeu que os requisitos para exonerar a tributação da subvenção para investimento não foram preenchidos, conforme se pode observar no seguinte trecho:

Sob esse delineamento não se observa à (*sic*) efetiva e específica aplicação da subvenção auferida em investimentos. Ademais, nem o invocado Protocolo de Intenções firmado com o Estado de Santa Catarina (fls. 267 a 276), como também não as imobilizadas (*sic*) escrituradas, evidenciadas nos balanços acostados às fls. 288 a 333, denotam a implantação ou expansão de empreendimento econômico em sincronia com a subvenção registrada. Destarte, o incentivo fiscal em pauta não se amolda ao conceito de subvenção para investimento expresso na legislação tributária federal.

Ocorre que, superada a proposta da relatora, a turma entendeu que as questões ainda não estão postas a ponto de tornar madura a causa de decidir por este colegiado.

Isto porque, em breve análise dos documentos acostados no processo em discussão, não se tem a clareza de que a recorrente deixou de aplicar os recursos advindos do benefício fiscal nas metas estabelecidas na norma estadual e com vistas a implantar e expandir o empreendimento econômico, para que se possa concluir se a subvenção era de investimento ou de custeio.

Nesse sentido, proponho que o presente feito seja baixado em diligência para que a autoridade fiscal:

1) Verifique se os documentos 267 a 276 (protocolo de intenções), 114 a 126 (ato concessório) e 288 a 333 (demonstrações financeiras) comprovam a efetiva aplicação da parcela subvencionada em investimento e se há outros documentos que possam ser levantados para que se comprove o efetivo controle por parte do Estado concedente, nos seguintes termos:

1.1) Reexamine a vinculação das destinações conforme as razões do recurso voluntário (fls. 752 a 794), principalmente tratados em seu "Item V - Do "propósito" na concessão do benefício fiscal - suficiente para que os créditos presumidos de ICMS sejam mantidos como subvenção para investimento - exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL", de fls. 777 e ss, com destaque para os 7 (sete) objetivos formais pretendidos pelo Estado, reproduzidos abaixo para facilitar a compreensão:

"1 - Incrementar a atividade desenvolvida de industrialização, serviços de logística, comercialização de mercadorias, matérias-primas, produtos acabados e semi-acabados, importados do exterior do país em volume não inferior a R\$ 350.000.000,00 (trezentos e cinquenta milhões de reais) para o período de 12 (doze) meses, a contar da concessão do regime especial, e não inferior a R\$ 500.000.000,00 (quinquinhentos milhões de reais) nos 12 (doze) meses subsequentes;

2 - investir em tecnologia apropriada às suas atividades-fim, de modo a contribuir à criação de um polo de excelência no Estado de Santa Catarina no setor logístico;

3 - gerar no mínimo 25 (vinte e cinco) empregos diretos, devendo manter tais postos gerados enquanto perdurar provável regime especial que lhe seja concedido em razão o Protocolo;

4 - utilizar nas suas atividades, sempre que possível, serviços e insumos de origem Catarinense;

5 - contribuir ao Fundo Social (Lei 13.334/05) no equivalente a 0,5% (meio por cento) sobre o valor da operação, considerando-se como tal o valor total da nota fiscal, incluindo o IPI e o ICMS-ST, se for o caso, nos exatos termos da alínea "d" do inciso II do § 1º do art. 148-A do Anexo 2 do RICMS/SC;

6 - estimular e manter o desenvolvimento de uma economia de serviços e a geração de emprego e renda no Estado de Santa Catarina;

7 - manter seus estabelecimentos em Santa Catarina pelo prazo mínimo de 5 (cinco) anos, iniciando-se a sua contagem a partir da assinatura do regime especial próprio".

1.2) Verifique se há, na norma estadual ou em outro ato normativo que concede(m) o benefício, um efetivo mecanismo de fiscalização e controle que possibilite ao ente subvencionador assegurar que a parcela correspondente à renúncia fiscal, ou seu equivalente, tenha sido destinada à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Em caso positivo, verifique se realmente o mecanismo de fiscalização e controle foram implementados.

1.3) Verifique se a recorrente deixou de atender qualquer outra condição/imposição, mesmo que não constante na norma estadual, para que se constate verdadeiramente que a renúncia fiscal tratada se refere a subvenção para custeio.

---

Terminada a diligência, favor elaborar parecer conclusivo e encaminhar à empresa recorrente para manifestação de seu teor, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência do referido parecer, nos termos do art. 44 da Lei 9.784/99.

É como voto.

*(Assinado Digitalmente)*

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa