



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>11516.721320/2013-36</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1402-007.473 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 16 de outubro de 2025                                |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | SURREAL TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.        |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

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

Ano-calendário: 2010, 2011

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

Nos termos dos precedentes firmados pelo E. STJ (EREsp 1.517.492/PR e Tema Repetitivo nº 1.182), o crédito presumido de ICMS é elemento estranho à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não podendo ser inserido na referida base imponível, independentemente do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

**Assunto: Outros Tributos ou Contribuições**

Ano-calendário: 2010, 2011

DEMAIS TRIBUTOS (CSLL, PIS e COFINS). DECORRÊNCIA DOS MESMOS FATOS E ELEMENTOS DE PROVA.

Os lançamentos relativos à CSLL, ao PIS e à COFINS decorrem dos mesmos fatos e elementos de prova relativos ao lançamento do IRPJ e, desse modo, a decisão relativa ao IRPJ se estende, *mutatis mutandis*, a esses tributos.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi, Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 16-93.186, pela 5ª Turma da DRJ/SPO que julgou improcedente a impugnação, mantendo a exigência do crédito tributário.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

### “DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 956/977, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, relativa aos anos-calendário de 2010 e 2011, constatou-se o seguinte:

### OS PROCEDIMENTOS ADOTADOS

Por meio do Termo de Início de Ação Fiscal foram solicitados documentos e esclarecimentos necessários para o procedimento fiscal, bem como a apresentação de livros e demonstrativos contábeis.

Após analisar os elementos apresentados, a fiscalização constatou que a contribuinte não havia considerado nas bases de cálculo de PIS e COFINS as receitas operacionais relativas aos créditos presumidos de ICMS recebidos do estado de Santa Catarina.

Diante desta constatação, a contribuinte foi intimada a comprovar a escrituração das ditas receitas e, se fosse o caso, justificar a desconsideração para fins de apuração da base de cálculo das contribuições. É de se ressaltar que a fiscalização apontou no Termo de Intimação que havia importante discrepância entre os valores de créditos presumidos declarados no quadro 46 das Declarações de Informações do ICMS - DIME e os demonstrativos apresentados a esta fiscalização.

Em resposta ao Termo de Intimação, a contribuinte informou, resumidamente, que: a) as receitas de créditos presumidos de ICMS não foram escrituradas na contabilidade; b) não foram consideradas nas bases de cálculo de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL; c) a partir de agosto de 2011, passou a registrar na contabilidade os valores de créditos de ICMS relativos às compras no mercado

interno e às antecipações de ICMS sobre a saída dos produtos importados para o adquirente (importações por conta e ordem).

Posteriormente, a contribuinte encaminhou nova planilha (fl. 95) em que demonstra não apenas os créditos de ICMS relativos às compras no mercado interno e às antecipações referentes às saídas de produtos importados, mas, também, aos créditos presumidos de ICMS.

Intimada a segregar os custos dos produtos adquiridos para a própria empresa e os adquiridos por conta e ordem de terceiros e, ainda, esclarecer qual o tratamento dado aos valores obtidos pelo crédito presumido do ICMS, a contribuinte apresentou duas planilhas, em que especifica os custos dos produtos, mas silenciou-se a respeito do ICMS.

#### A NATUREZA JURÍDICA DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS: RECEITA OPERACIONAL

Através do Pedido nº 91900003206509, nos processos SEF nº 1105920096 e nº 38295 (fls. 21 a 27), foi concedido à contribuinte o regime especial de ICMS que autorizou:

- a) Diferimento do ICMS na importação de mercadoria destinada à comercialização (artigo 10, inciso III, do Anexo 3 do RICMS);*
- b) Diferimento parcial do ICMS na operação interna subsequente à importação (artigo 10-B do Anexo 3);*
- c) Crédito presumido nas saídas de mercadorias importadas do exterior do país, para comercialização, promovidas pelo importador ao qual tenha sido concedido regime especial do artigo 10 do Anexo 3 (artigo 15, inciso IX, do Anexo 2);*
- d) Dispensa da apresentação de garantia do ICMS diferido na importação, mediante pagamento antecipado do ICMS devido na saída subsequente (artigo 10, § 24, inciso I, e § 25 do Anexo 3).*

Em síntese: o regime especial permitia que a contribuinte importasse a mercadoria sem incidência do ICMS (diferimento na importação). O diferimento parcial na operação subsequente reduzia o ICMS incidente na saída das mercadorias para o adquirente para 12% e o crédito presumido reduzia a alíquota efetiva de 12% para 4%. Para garantir a fruição do regime, a contribuinte deveria antecipar o pagamento do ICMS de 4% incidente na saída das mercadorias para o adquirente da mercadoria na operação de importação por conta e ordem (crédito presumido + diferimento parcial na operação subsequente à importação).

É de se observar que o artigo 10, IX, do Anexo 2 do RICMS, posteriormente revogado, concedia crédito presumido de ICMS "nas saídas de mercadorias importadas do exterior do país, promovidas pelo importador ao qual tenha sido concedido o regime especial de que trata o Anexo 3, art. 10". Por sua vez, o artigo 10 do Anexo 3 condicionava o regime especial de ICMS à importação de

mercadorias por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira situados em Santa Catarina, mediante a adoção de certos procedimentos, como a utilização de Comissárias de Despacho Aduaneiro estabelecidas no estado, excetuando-se as empresas do Simples Nacional e aquelas que tivessem débitos com o Estado.

Da legislação que fundamentava a concessão do regime especial, extraem-se duas conclusões importantes para o presente trabalho: a) que não há exigência legal de contrapartidas de investimentos por parte do contribuinte beneficiado; e b) que o crédito é concedido ao importador e não ao adquirente da mercadoria, mesmo que esta seja importada por conta e ordem deste.

Resumidamente, as contrapartidas exigidas do contribuinte para a concessão do regime especial eram importar as mercadorias por pontos alfandegados no estado de Santa Catarina, cumprir certas obrigações acessórias e manter-se em dia com as obrigações tributárias.

Nos termos do artigo 15 do Anexo 2 do RICMS, eram concedidos os seguintes créditos presumidos:

| Alíquota do ICMS sobre a mercadoria | Percentual de crédito presumido | Crédito presumido de ICMS | Alíquota efetiva |
|-------------------------------------|---------------------------------|---------------------------|------------------|
| 25,00%                              | 84,00%                          | 21,00%                    | 4,00%            |
| 17,00%                              | 76,47%                          | 13,00%                    | 4,00%            |
| 12,00%                              | 66,66%                          | 8,00%                     | 4,00%            |
| 7,00%                               | 42,86%                          | 3,00%                     | 4,00%            |

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

#### O crédito do ICMS sob a ótica do Direito Financeiro

Na ótica do Direito Financeiro, ramo do direito público que regula a atividade financeira do Estado, o referido benefício representa uma subvenção, conforme definição e classificação dos §§ 2º e 3º do artigo 12 da Lei nº 4.320/64.

Trata-se o benefício fiscal do crédito do ICMS concedido pelo estado de Santa Catarina de uma subvenção, originária de dotação orçamentária de transferências correntes, da espécie econômica, cuja finalidade é a de cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas.

As subvenções sob a ótica da Ciência Contábil Através da Resolução CFC nº 1.305/10, de 25/11/2010, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TG 07 (Subvenção e Assistência Governamentais), que tem por base o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) (IAS

20 do IASB), expedido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, e correlata às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 20 (IASB).

A referida norma dispõe sobre o tratamento contábil a ser aplicado às subvenções e assistências governamentais. A matéria era disciplinada anteriormente pela NBC T 19.4 -Subvenção e Assistência Governamentais, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.143, de 21/11/2008, contudo os conceitos e orientações transcritos a seguir não sofreram alterações entre as duas normas citadas.

Em seu item 3, a NBC TG 07 definiu subvenção governamental da seguinte forma:

*"Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade".*

Em seu item 6, a referida norma dispõe ainda que "a subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc." E os itens 12, 15 e 21 da NBC TG 07 dispõem sobre o tratamento contábil das subvenções governamentais, onde fica clara a determinação normativa quanto ao seu reconhecimento como receita da entidade:

Pelo exposto acima, depreende-se que na ótica da ciência contábil, amparada pelas Normas Internacionais de Contabilidade (IAS 20), as subvenções governamentais devem ser reconhecidas pelas sociedades empresariais como receitas da entidade, apropriadas ao longo do período em que forem usufruídas, e confrontadas com as despesas que pretende compensar.

#### **O crédito presumido do ICMS sob a ótica do Direito Tributário**

Sob a ótica do Direito tributário, as subvenções recebidas dos entes estatais devem ser tratadas como parte integrante da receita bruta operacional dos contribuintes. É o que expressamente determina o artigo 44, caput e inciso IV, da Lei nº 4.506/64, base legal do artigo 392, inciso I, do RIR/99.

Conforme o Parecer Normativo nº 112, expedido pela Coordenação-geral de Tributação - CST da Receita Federal do Brasil em 29 de dezembro de 1978, "SUBVENÇÃO, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor".

Relevante destacar, ademais, que não se trata aqui de subvenção para investimento, sobre a qual versa o artigo 443 do RIR/99.

Para a caracterização da subvenção para investimento seria necessária a exigência legal de contrapartida de investimento para concessão do benefício, que não ocorre no caso concreto. Restou demonstrado que o benefício em comento não tem como objetivo a implantação ou expansão do investimento, mas fazer face às despesas correntes da atividade da empresa. Desta forma, caracteriza-se plenamente a subvenção para custeio de que trata o artigo 392 do RIR/99.

Pelo exposto, em se tratando de contribuinte enquadrado no regime de incidência não cumulativa, haverá incidência das contribuições para o PIS e COFINS nas receitas operacionais decorrentes do benefício fiscal do crédito do ICMS. O referido regime de incidência encontra-se disciplinado através das Leis nº 10.637/2002 (PIS), e nº 10.833/2003 (COFINS).

Pelo disposto na legislação supracitada, tanto o PIS quanto a COFINS têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido pelos dispositivos legais mencionados como "o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Também em seu § 1º, determinam que o total das receitas tidas como faturamento, para efeitos de incidência das contribuições, compreendem, além da receita bruta da venda de bens e serviços, "todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica", incluídas dentre estas, portanto, às decorrentes da subvenção do crédito do ICMS concedida ao contribuinte.

O § 3º do artigo 1º da Lei nº 10.637/2002, bem como o § 3º do artigo 1º da Lei nº 10.833/2003, definem as espécies de receitas que não integram a base de cálculo das referidas contribuições, não excetuando destas as receitas decorrentes de subvenções governamentais, sendo desta forma o benefício fiscal do crédito do ICMS sujeito às referidas exações.

As hipóteses de incidência ou não das contribuições para o PIS e a COFINS sobre o crédito do ICMS, explicitadas anteriormente, foram inclusive objeto da Solução de Divergência nº 13, expedida pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da Receita Federal do Brasil em 28 de abril de 2011.

Impende destacar, no presente caso, que as receitas operacionais relativas aos créditos presumidos de ICMS não são eventuais ou secundárias quando comparadas às receitas auferidas pela contribuinte. Ao contrário. As receitas são auferidas em vultosas montas ao longo de todo o período fiscalizado. São receitas habituais, necessárias ao funcionamento da empresa. Prova disso são os valores que a empresa faturou ao longo dos dois anos. Os totais de receitas decorrentes da prestação de serviços, nos anos-base de 2010 e 2011, foram, respectivamente, na ordem de R\$ 15.200,00 e R\$ 51.680,00. Já as receitas provenientes do crédito presumido do ICMS foram nos respectivos períodos de R\$ 245.448,42 e R\$ 1.102.248,71.

É relevante destacar que trata-se aqui do importador e não do adquirente das mercadorias importadas por conta e ordem. Vê-se que o importador não

auferir receitas de prestação de serviços suficientes para suportar os custos e despesas necessários para exercer sua atividade empresarial. A conclusão inescapável é que a atividade da fiscalizada foi estruturada justamente para auferir os créditos presumidos de ICMS, sem os quais não poderia sobreviver e remunerar o capital de seus sócios.

Em razão do Princípio Federativo adotado pelo Brasil, a Constituição Federal estabelece uma distribuição de competências tributárias entre os entes da federação. Nesse sentido, a Carta Política de 1988 em seus artigos 153, 155 e 156, sob as epígrafes "Dos impostos da União", "Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal" e "Dos impostos dos Municípios", estabeleceu a competência tributária desses entes políticos, de forma autônoma entre si. Não há como conceber que a receita decorrente de uma determinada subvenção concedida por um estado da federação - que nada mais é do que uma transferência de recursos a um determinado particular, que não implique em qualquer exigibilidade para o seu recebedor - seja afastada da incidência de um tributo de competência da União, ente federativo diverso, sem que para isso exista expressa previsão legal.

#### **A APURAÇÃO DAS RECEITAS OPERACIONAIS OMITIDAS DAS BASES DE CÁLCULO DE PIS E COFINS**

A planilha apresentada pela contribuinte com os valores do crédito presumido de ICMS, de julho de 2010 a dezembro de 2011, está reproduzida a seguir (valores em reais):

#### **Detalhamento da importação por conta e ordem e ICMS**

| Competência       | Importação por conta e ordem | ICMS 8% crédito presumido | Crédito Dcjp 4% declarado |
|-------------------|------------------------------|---------------------------|---------------------------|
| 07/2010           | 493.582,00                   | 39.486,56                 | 19.695,53                 |
| 08/2010           | 676.394,84                   | 54.111,59                 | 26.843,02                 |
| 09/2010           | 476.526,40                   | 38.122,11                 | 18.955,62                 |
| 10/2010           | 253.358,60                   | 20.268,69                 | 9.989,33                  |
| 11/2010           | 592.333,90                   | 47.386,71                 | 23.534,60                 |
| 12/2010           | 575.909,44                   | 46.072,76                 | 22.828,33                 |
| <b>TOTAL 2010</b> | <b>3.068.105,18</b>          | <b>245.448,41</b>         | <b>121.846,43</b>         |

| Competência | Importação por conta e ordem | ICMS 8% crédito presumido | Crédito Dcjp 4% declarado |
|-------------|------------------------------|---------------------------|---------------------------|
| 01/2011     | 1.085.243,20                 | 86.819,46                 | 43.071,15                 |
| 02/2011     | 958.778,40                   | 76.702,27                 | 38.259,47                 |
| 03/2011     | 746.086,04                   | 59.686,88                 | 31.966,64                 |
| 04/2011     | 1.026.509,62                 | 82.120,77                 | 43.429,48                 |
| 05/2011     | 1.172.826,24                 | 93.826,10                 | 40.948,05                 |
| 06/2011     | 1.127.232,00                 | 90.178,56                 | 45.089,28                 |
| 07/2011     | 997.144,97                   | 79.771,60                 | 50.696,38                 |

| Competência       | Importação por conta e ordem | ICMS 8% crédito presumido | Crédito Dcjp 4% declarado |
|-------------------|------------------------------|---------------------------|---------------------------|
| 08/2011           | 1.547.685,01                 | 117.876,90                | 50.502,60                 |
| 09/2011           | 824.105,12                   | 65.928,40                 | 33.033,61                 |
| 10/2011           | 899.777,80                   | 71.982,22                 | 35.888,55                 |
| 11/2011           | 1.316.158,59                 | 105.292,68                | 52.678,59                 |
| 12/2011           | 2.150.785,91                 | 172.062,87                | 82.870,28                 |
| <b>TOTAL 2011</b> | <b>13.852.332,90</b>         | <b>1.102.248,71</b>       | <b>548.434,08</b>         |

#### **A APURAÇÃO DAS RECEITAS OPERACIONAIS OMITIDAS E DAS GLOSAS DOS CUSTOS**



Ao analisar as DIPJs dos anos-calendário de 2010 (DIPJ/2011) e 2011 (DIPJ/2012), constatou-se que a empresa não incluiu em suas receitas operacionais o crédito presumido do ICMS, conforme expressamente determinam o artigo 44, caput e inciso IV, da Lei nº 4.506/64 e o artigo 392, inciso I, do RIR/99.

Além disso, a empresa declarou valores totalmente irreais em suas DIPJs do IRPJ, a saber:

#### **Ano-calendário 2010**

Na DIPJ/2011 (ano-calendário 2010), a contribuinte informou, erroneamente, como receita da atividade o total de R\$ 4.458.493,35, sendo R\$ 3.924.561,53 referente às saídas de produtos adquiridos por conta e ordem de terceiros, e R\$ 533.931,82 referente às saídas oriundas das revendas de produtos adquiridos no mercado interno. O mesmo ocorreu com os impostos incidentes sobre as vendas e os custos dos produtos vendidos, no total de R\$ 4.367.541,48 = R\$ 3.924.561,53 (conta e ordem de terceiros) + R\$ 442.979,95 (próprios).

Além dessas receitas, informou como receita de prestação de serviços o valor de R\$ 15.200,00.

Desta forma, intimou-se a contribuinte a segregar os valores que tratam das vendas e custos das mercadorias adquiridas por conta e ordem de terceiros daquelas próprias da empresa. Em resposta, a empresa apresentou a planilha reproduzida às fls. 973/974.

Constatou-se, ainda, que a contribuinte informou como dedução do ICMS o valor de R\$ 181.090,73. No entanto, excluindo-se os valores referentes às transferências das mercadorias importadas por conta e ordem de terceiros, o valor correto desta dedução é de R\$ 63.958,10.

#### **Ano-calendário 2011**

No ano-calendário de 2011, a empresa, ao contrário do ano anterior, não incluiu como receita da atividade as vendas dos produtos importados por conta e ordem de terceiros, nem as oriundas das revendas de mercadorias, declarando apenas a receita de serviços prestados, no valor de R\$ 51.680,00.

Desta forma, deixou de incluir o valor obtido na revenda de mercadoria, no mês de maio, de R\$ 234.000,00.

Já o valor informado na dedução do ICMS foi de R\$ 1.118.210,34, acarretando, assim, um prejuízo inexistente na ordem de R\$ 1.325.866,59. O valor correto desta dedução é de R\$ 28.080,00.

Diante disso, apurou-se as omissões de receitas tributáveis no IRPJ e na CSLL provenientes do crédito presumido do ICMS nos períodos de apuração 2010 e 2011, nos respectivos valores de R\$ 245.448,42 e R\$ 1.102.248,71, e de receitas da revenda de produtos, neste último período (em maio), no valor de R\$ 234.000,00. Apurou-se, também, os custos das mercadorias revendidas e as



deduções dos impostos incidentes sobre as revendas de mercadorias, informados erroneamente.

A fiscalização apurou também, conforme planilhas de fl. 975, dedução indevida de custos nos montantes de R\$ 105.025,87 (ano-calendário 2010) e R\$ 1.090.129,55 (ano-calendário 2011).

#### **A MATÉRIA TRIBUTÁVEL**

Em relação ao PIS e à COFINS, a matéria tributável foi a seguinte (valores em reais):

| Infração / ac.    | 2010              | 2011                |
|-------------------|-------------------|---------------------|
| Crédito presumido | 245.448,42        | 1.102.248,71        |
| Receita de vendas |                   | 234.000,00          |
| <b>Total</b>      | <b>245.448,42</b> | <b>1.336.248,71</b> |

Obs: apesar de estarem demonstrados os valores anuais, há que se destacar que os fatos geradores (e os lançamentos) do PIS e da COFINS são mensais.

Em relação ao IRPJ e à CSLL, a matéria tributável foi a seguinte (valores em reais):

| Infração / ac.    | 2010              | 2011                |
|-------------------|-------------------|---------------------|
| Crédito presumido | 245.448,42        | 1.102.248,71        |
| Receita de vendas |                   | 234.000,00          |
| Glosa de custos   | 105.025,87        | 1.090.129,55        |
| <b>Total</b>      | <b>350.474,29</b> | <b>2.426.378,26</b> |

#### **OS CRÉDITOS E OS PAGAMENTOS**

A fiscalização considerou, após os lançamentos, os créditos de PIS e COFINS oriundos da aquisição de mercadorias no mercado interno, conforme apresentado nos DACTON's, em anexo.

Além disso, a contribuinte informou em DCTF, débitos de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, cujos pagamentos, em anexo, foram, também, considerados na presente autuação.

Ressalta a fiscalização, que, em relação aos pagamentos efetuados em atraso, considerou-se apenas os impostos, pois as multas e juros fazem parte dos acréscimos legais pelo atraso no pagamento.

#### **O LALUR**

Não obstante ter a contribuinte apurado prejuízo em suas DIPJs nos dois anos em que se realizou a auditoria, no seu LALUR, em anexo, consta como se tivesse apurado lucro.

O que se verificou foi que todas as informações prestadas em DACTON, DIPJ e LALUR são incompatíveis entre si e não estão de acordo com os resultados obtidos pela empresa.

#### **OS AUTOS DE INFRAÇÃO**

Em face do acima exposto, foram lavrados os seguintes Autos de Infração, relativos aos anos-calendário de 2010 e 2011 (valores em reais):

|              | IRPJ              | CSLL              | PIS              | COFINS            | TOTAL             |
|--------------|-------------------|-------------------|------------------|-------------------|-------------------|
| Tributo      | 277.270,63        | 114.731,59        | 24.252,93        | 111.710,39        | 527.965,54        |
| Multa        | 207.952,97        | 86.048,70         | 18.189,69        | 83.782,81         | 395.974,17        |
| Juros        | 30.399,24         | 13.117,76         | 3.840,14         | 17.687,83         | 65.044,97         |
| <b>TOTAL</b> | <b>515.622,84</b> | <b>213.898,05</b> | <b>46.282,76</b> | <b>213.181,03</b> | <b>988.984,68</b> |

Obs:

- IRPJ e CSLL: houve a compensação com prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSLL) do período e com pagamentos;
- PIS e COFINS: houve a compensação pagamentos e com créditos;
- Multa de 75%;
- Juros de mora calculados até 04/2013;
- Fundamento legal constante dos respectivos Autos de Infração.

**DA IMPUGNAÇÃO**

Cientificada dos lançamentos em 02/05/2013 (fl. 978), a contribuinte, por meio de seu advogado, regularmente constituído, apresentou, em 22/05/2013, a impugnação de fls. 981/987, alegando, em síntese, o seguinte:

**DOS FATOS**

A contribuinte atua sob o regime especial ICMS de crédito com alíquota de 4% nas importações, conforme pedido nº 91900003206509, do processo SEF1105920096, do estado de Santa Catarina, que diz: "4. Dispensa a apresentação de garantia do ICMS diferido na importação, mediante pagamento antecipado do ICMS devido na operação subsequente (Art. 10, III, § 24, I e § 25, do Anexo 3). Competência do DIAT" (fl. 24).

Considerando que a substituição da garantia do ICMS diferido na importação, pelo recolhimento antecipado, a cada desembaraço, da importância equivalente a 4% ou 6% do ICMS (artigo 10, § 24, inciso I, e § 25, do Anexo 3), oferece a quase certeza de que não haverá prejuízo ao Erário, é mais do que aconselhável tal substituição.

Cabe observar que, nas operações por conta e ordem de terceiros, o percentual de antecipação do imposto de 6% fica reduzido para:

- a) 3%, quando se tratar de operações com cevada, malte, lúpulo e cobre;
- b) 4% nas demais mercadorias (artigo 10, § 25, incisos I e II, do Anexo 3).

Desta forma, o regime especial de importação deferido pelo estado de Santa Catarina autoriza a alíquota de 4%. No entanto, a DRF/Florianópolis entendeu que este benefício fornecido por este ente da federação seria subvenção e juntou jurisprudências lastreadas em pareceres normativos no sentido de embasar a tese de que incide tributos neste regime especial.

**DO MÉRITO**

Para justificar que a contribuinte é devedora do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativos ao crédito presumido do ICMS, incentivo fiscal oferecido pelo estado de Santa Catarina, a DRF/Florianópolis defende a tese que esta renúncia fiscal seria subvenção e, portanto, passível de tributação.

Para isso colacionou pareceres normativos que já estão superados, inclusive quanto ao entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e também pelo poder judiciário como os TRFs, o STJ e o STF, que tem entendimentos contrários, conforme decisão do CARF à fl. 983.

Com esta decisão do CARF fica cristalino que os créditos presumidos do ICMS tratam de renúncia fiscal dos estados membros, não constituindo receita ou faturamento e tão pouco acréscimo patrimonial para as empresas.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência também é bem clara ao afastar a incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS para as empresas que atuam sob a égide do regime especial quanto aos créditos presumidos do ICMS, conforme decisões colacionadas às fls. 983/986.

#### **DO PEDIDO**

A vista do exposto, demonstrada a ilegalidade quanto a incidência de tributos federais sobre os créditos presumidos de ICMS, a impugnante pede a improcedência total do lançamento quanto ao IRPJ, à CSLL, à COFINS e ao PIS, principal, juros e multa, e requer que seja acolhida a presente impugnação.

Pede que as futuras intimações sejam feitas por carta com AR, para o seguinte endereço: Rua Antonio Basil Schroeder, 91, bairro Barreiros, São José/SC, CEP 88.110-400 São José/SC, 20 de Maio de 2013.

Por sua vez, a 5ª Turma da DRJ/SPO julgou improcedente a impugnação improcedente e o crédito tributário mantido, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

RECEITA DE VENDAS E GLOSA DE CUSTOS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA ESPECIFICAMENTE.

Como regra, considera-se definitivamente constituído o crédito tributário não contestado. No entanto, não há que se falar em constituição definitiva do crédito tributário quando o contribuinte pede a improcedência total do lançamento. Exigência mantida.

CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO. TRIBUTAÇÃO.

Os créditos presumidos de ICMS são subvenções para custeio, sujeitando-se à tributação correspondente. Exigência mantida.

DEMAIS TRIBUTOS (CSLL, PIS e COFINS). DECORRÊNCIA DOS MESMOS FATOS E ELEMENTOS DE PROVA.

Os lançamentos relativos à CSLL, ao PIS e à COFINS decorrem dos mesmos fatos e elementos de prova relativos ao lançamento do IRPJ e, desse modo, a decisão relativa ao IRPJ se estende, *mutatis mutandis*, a esses tributos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário reproduzindo os argumentos veiculados em sede de impugnação, alegando, em síntese que:

“(…) 3. DAS RAZÕES DO RECURSO

Primeiramente, imperioso lembrar que a Recorrente atua sob o Regime Especial – ICMS de crédito com alíquota de 4% nas importações, conforme pedido nº 91900003206509, do Processo: SEF1105920096, do Estado de Santa Catarina, que assim definiu:

***“4. Dispensa a apresentação de garantia do ICMS diferido na importação, mediante pagamento antecipado do ICMS devido na operação subsequente (Art. 10, III, § 24, I e § 25, do Anexo 3). Competência do DIAT.***

***Considerando que a substituição da garantia do ICMS diferido na importação, pelo recolhimento antecipado, a cada desembaraço, da importância equivalente a quatro ou seis por cento do ICMS (art. 10, § 24, I e § 25, do Anexo 3), oferece a quase certeza de que não haverá prejuízo ao Erário, é mais do que aconselhável tal substituição.***

***Cabe observar que, nas operações por conta e ordem de terceiros, o percentual de antecipação do imposto de 6% fica reduzido para:***

***a) 3%, quando se tratar de operações com cevada, malte, lúpulo e cobre;***

***b) 4% nas demais mercadorias (Art. 10, § 25, incisos I e II, do Anexo 3)”.  
(Grifos nossos)***

Logo, verifica-se que o Regime Especial de importação foi devidamente deferido pelo Estado de Santa Catarina, cuja autorização definiu a aplicação de alíquota em 4%.

Ocorre que, a Delegacia da Receita Federal de Florianópolis, entendeu que o benefício concedido por este ente federativo tratava-se de Subvenção.

Neste passo, a verificação fiscal MPF nº 09.2.01.00-2012-00897-3, equivocadamente considerou omissões de receitas tributáveis no Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, provenientes do crédito presumido do ICMS nos períodos de apuração 2010 e 2011, na qual houve lançamento de ofício conforme fls. 975 e 976.

Assim, não restou alternativa à Recorrente, senão apresentar sua Impugnação àquele órgão, demonstrando amplamente a concessão do Regime Especial, contudo, para a sua surpresa, veio a 5ª Turma de Julgamento considerar

tal Impugnação Improcedente, mantendo integralmente o crédito tributário lançado.

Isso porque, àquele Órgão Julgador considerou que o Regime Especial concedido tratava-se de uma Subvenção para Custeio, o que para tanto, invocou os dispositivos contidos no RIR/99, mais especificamente em seus art. 392, I, e Art. 443, motivando a sua decisão, como seguem os seguintes trechos: (...)

Contudo, em que pese tais considerações proferidas por esta Douta Turma de Julgamento, mais uma vez e, de forma exaustiva, enfatiza-se o caso em tela não se trata de Subvenção de Custeio, e por isso, faz-se necessário invocar novamente os julgados do próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como dos TRFs, STJ e STF, ao quais corroboram com as razões da Recorrente, senão, vejamos: (...)

Aqui, necessário ressaltar que, a decisão colacionada acima demonstra que os créditos presumidos do ICMS, tratam-se de renúncia fiscal dos Estados-Membros, não constituindo receita ou faturamento, nem tampouco acréscimo patrimonial para as empresas, o que é perfeitamente aplicável ao presente caso.

Continuando, no âmbito do Poder Judiciário, suas decisões são bastante claras, pois afastam a incidência do IRPJ, CSLL, PIS e CONFINS para as empresas que atuam sob a égide do Regime Especial quanto aos créditos presumidos do ICMS, o que para tanto, seguem abaixo: (...)

Vejam, Doutos Julgadores que, todas as decisões colacionadas acima não adentram no mérito das subvenções, sendo que, simplesmente enfatizam que a concessão de Regime Especial pelos Estados-Membros não se trata de receita ou faturamento da empresa, mas sim, renúncia fiscal com o objetivo de “incentivar o desenvolvimento de determinados setores da economia”. (TRF4, trecho retirado da APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 5002582-51.2011.404.7113)

Logo, não há dúvidas de que as decisões trazidas a este petitório afastam a incidência dos tributos federais na base de cálculo dos créditos presumidos de ICMS, concedidos pelos Estados-Membros, sendo que, no presente caso, enfatiza-se mais uma vez que a concessão de Regime Especial não se trata de Subvenção de Custeio, como assim definido pela r. 5ª Turma de Julgamento, pois tal concessão trata-se de incentivo fiscal para o seu desenvolvimento.

Frisa-se que, o presente caso trata-se de uma concessão legítima, deferida pelo Estado de Santa Catarina, conforme pedido nº 91900003206509, do Processo SEF1105920096.

Destarte, diante de todo o exposto, amplamente foi demonstrado que o crédito presumido do ICMS não constitui receita ou faturamento, e assim, não há incidências de tributos federais, o que para tanto, requer-se a improcedência total de lançamentos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

#### 4. DO REQUERIMENTO

*Ex positis*, verificou-se que o Estado de Santa Catarina concedeu o Regime Especial à Recorrente, sendo que tal concessão não se trata de receita ou faturamento da empresa, mas sim, renúncia fiscal com o objetivo de incentivar o seu desenvolvimento, e por isso, equivocada a incidência de tributos federais sobre os créditos presumidos de ICMS, o que para tanto, requer-se a improcedência total do lançamento quanto ao IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, principal, juros e multa, fazendo jus a Recorrente pelo acolhimento e provimento do presente Recurso. (...)

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Portanto, dele tomo conhecimento.

### Delineamento da matéria controvertida

Em apertada síntese, os autos versam acerca dos lançamentos de ofício de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS).

A autuação decorreu de entendimento da fiscalização que considerou como omissões de receitas tributáveis no IRPJ e na CSLL, provenientes do crédito presumido do ICMS, nos períodos de apuração 2010 e 2011.

Dessa forma, os créditos presumidos de ICMS foram caracterizados como subvenções para custeio, sujeitando-se à tributação correspondente, mediante a desconsideração do benefício fiscal do crédito do ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina que a Recorrente aduziu ser beneficiária.

Assim sendo, o referido regime especial permitia que a Recorrente importasse a mercadoria sem incidência do ICMS (diferimento na importação). O diferimento parcial na operação subsequente reduzia o ICMS incidente na saída das mercadorias para o adquirente para 12% e o crédito presumido reduzia a alíquota efetiva de 12 para 4%.

Para garantir a fruição do regime, o contribuinte deveria antecipar o pagamento do ICMS de 4% incidente na saída das mercadorias para o adquirente da mercadoria na operação de importação por conta e ordem (crédito presumido + diferimento parcial na operação subsequente à importação)

Ademais, além da suposta omissão de receitas, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização também lançou valores relativos a impostos e custos não comprovados.

**A Recorrente impugnou somente a parte do autos de infração relativa à alegada omissão de receitas.**

Assim, em relação à tributação da receita de revenda de mercadorias (R\$ 234.000,00, em maio de 2011) e à glosa de custos (R\$ 105.025,87 no ano-calendário 2010 e R\$ 1.090.129.55 no ano-calendário 2011), como a Recorrente não se manifestou, a autuação correspondente foi mantida e o crédito definitivamente constituído.

**Ademais, o acórdão recorrido entendeu pela manutenção dos lançamentos que tratam de acrescer à base de cálculo do IRPJ e da CSLL a receita decorrente de benefícios concedidos pelo Estado sob a forma de crédito presumido de ICMS. Sendo essa a matéria controvertida e sujeita à reapreciação em sede recursal.**

#### **Da análise das razões recursais acerca do crédito presumido de ICMS**

Conforme já relatado, no entender da fiscalização, o crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina à Recorrente configurar-se-ia como uma subvenção – mais especificamente uma subvenção para custeio (e não para investimento) – e, dessa forma, deve ser tributada, nos termos do artigo 392, inciso I, do RIR/99.

Em sua impugnação a Recorrente discordou da classificação do crédito presumido de ICMS como subvenção, alegando tratar-se de renúncia fiscal dos estados membros, não constituindo receita ou faturamento e tão pouco acréscimo patrimonial para as empresas.

A DRJ julgou a impugnação improcedente por entender trata-se de subvenção de custeio e a Recorrente apresentou recurso voluntário discordando do acórdão de piso.

Há, portanto, duas questões a serem analisadas acerca do crédito presumido de ICMS: (1) Se trata-se ou não de subvenção (e, se sim, se para custeio ou para investimento); e (2) Se deve ou não ser tributado.

Para melhor compreensão, segue transcrito trecho do acórdão de piso:

#### **“Da natureza do crédito presumido de ICMS**

Com relação à primeira questão, há que se destacar os sólidos argumentos da fiscalização de que o crédito presumido de ICMS é uma subvenção, seja na ótica do Direito Financeiro, da Ciência Contábil ou do Direito Tributário.

Na ótica do Direito Financeiro, o referido benefício representa uma subvenção, conforme definição e classificação dos §§ 2º e 3º d o artigo 12 da Lei nº 4.320/64, *in verbis*:

*"Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:*

*(...)*



*§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atenderem à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.*

*§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:*

*I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;*

*II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.*

*(...)"*.

Na ótica da Ciência Contábil, há que se destacar o item 3 da NBC TG 07, que definiu subvenção governamental da seguinte forma:

*"Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade".*

E na ótica do Direito Tributário, há que se destacar o Parecer Normativo CST nº 112/78, que dispõe que "SUBVENÇÃO, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor".

Quanto à decisão do CARF transcrita pela contribuinte à fl. 983, cumpre observar que ela não dá suporte à alegação da impugnante, pois também trata o crédito presumido de ICMS como uma subvenção. Apenas considera ser não tributável por se tratar, no caso, de subvenção para investimento (que não é o caso em tela, como será visto a seguir).

**Não há dúvidas, portanto, de que o crédito presumido de ICMS configura-se como uma subvenção, cabendo analisar agora se trata-se de subvenção para custeio ou para investimento.**

Como bem observa a fiscalização (destaques do original):

**"Da legislação que fundamentava a concessão do regime especial, extraem-se duas conclusões importantes para o presente trabalho: a) que não há exigência legal de contrapartidas de investimentos por parte do contribuinte beneficiado; e b) que o crédito é concedido ao importador e**

***não ao adquirente da mercadoria, mesmo que esta seja importada por conta e ordem deste.***

*Resumidamente, as contrapartidas exigidas do contribuinte para a concessão do regime especial eram importar as mercadorias por pontos alfandegados no Estado de Santa Catarina, cumprir certas obrigações acessórias e manter-se em dia com as obrigações tributárias.*

*(...)*

*Do exposto acima, deduz-se que o benefício fiscal do CRÉDITO DO ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina, conforme legislação anteriormente mencionada, é uma SUBVENÇÃO, originária de dotação orçamentária de TRANSFERÊNCIAS CORRENTES, da espécie ECONÔMICA, cuja finalidade é a de cobrir DESPESAS DE CUSTEIO das entidades beneficiadas.*

*(...)*

*Para a caracterização da subvenção para investimento seria necessária a exigência legal de contrapartida de investimento para concessão do benefício, que, conforme exposto anteriormente, não ocorre no caso concreto. Restou demonstrado que o benefício em comento não tem como objetivo a implantação ou expansão do investimento, mas fazer face às despesas correntes da atividade da empresa. Desta forma, caracteriza-se plenamente a subvenção para custeio de que trata o art. 392 do Regulamento do Imposto de Renda".*

**Portanto, o crédito presumido de ICMS classifica-se como subvenção para custeio.**

**Da tributação do crédito presumido de ICMS (subvenção para custeio)**

Com relação à segunda questão, há que se observar que o RIR/99, distingue claramente dois tipos de subvenções: para custeio/operação (artigo 392, inciso I) e para investimento (artigo 443). Os citados artigos do RIR/99 dispõem que (grifei):

*"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);*

*(...)"*

*"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 (...).*

Conforme a legislação supra transcrita, as subvenções para investimento não são computadas na determinação do lucro real, devendo ser registradas como Reserva de Capital, utilizadas unicamente para absorção de prejuízos ou aumento do capital social.

No entanto, as subvenções para custeio, como no caso em tela, são tributáveis, pois são computadas no lucro operacional (não podendo ser contabilizadas como reserva).

Sendo o lucro operacional ponto de partida para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, correta a tributação dos créditos presumidos de ICMS (que representam subvenções para custeio) a título de IRPJ e CSLL.

(...)

#### DA CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de se considerar IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo-se integralmente o crédito tributário lançado”.

**Portanto, a questão em discussão nos autos refere-se à natureza do incentivo fiscal recebido pela Recorrente concernente ao crédito presumido do ICMS oferecido pelo Governo do Estado de Santa Catarina, ou seja, o ponto está em aferir se os valores apurados pela autoridade fiscal ensejam, ou não, o tratamento conferido às subvenções para investimento.**

Art. 75. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei para o ano-calendário de 2014. (Vide artigo 119§1)

§ 1º A opção será irretratável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 1º e 2º e 4º a 70 e os efeitos dos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117 a partir de 1º de janeiro de 2014.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá a forma, o prazo e as condições da opção de que trata o caput.

(...)

Art. 96. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 76 a 92 desta Lei para o ano-calendário de 2014. (Vide artigo 119§2)

§ 1º A opção de que trata o caput será irretratável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 76 a 92 a partir de 1º de janeiro de 2014.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá a forma, o prazo e as condições para a opção de que trata o caput.

§ 3º Fica afastado, a partir de 1º de janeiro de 2014, o disposto na alínea “b” do § 1º e nos §§ 2º e 4º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e no art. 74 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, para as pessoas jurídicas que exerceram a opção de que trata o caput.

(...)

Art. 119. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 2015, exceto os arts. 3º, 72 a 75 e 93 a 119, que entram em vigor na data de sua publicação.

§ 1º Aos contribuintes que fizerem a opção prevista no art. 75, aplicam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - os arts. 1º e 2º e 4º a 70; e II - as revogações previstas nos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117.

§ 2º Aos contribuintes que fizerem a opção prevista no art. 96, aplicam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - os arts. 76 a 92; e

II - as revogações previstas nos incisos VII e IX do caput do art. 117.

Referindo-se às subvenções para investimento, o artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, ostentava a seguinte redação original:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência) I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou II - aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

Posteriormente, veio a ser editada a Lei Complementar nº 160, de 2017, cujo artigo 9º acrescentou os §§ 4º e 5º ao acima transcrito artigo 30, *verbis*:

Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

"Art. 30

(...)

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

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

Além disso, o artigo 10 da Lei Complementar nº 160, de 2017, assim dispôs:

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

Verifica-se, pois que com a publicação da Lei Complementar 160, de 7 de agosto de 2017, teve fim a discussão sobre a natureza do crédito de ICMS, ao estabelecer que tais incentivos *"são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo"*.

Os fatos geradores analisados no presente litígio referem-se aos anos-calendário de 2010 e 2011. Aplicam-se ao caso as determinações normativas em vigor à época, uma vez que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada” (art. 144 do Código Tributário Nacional).

Contudo, ainda que seja incólume de dúvidas a aplicação retroativa do § 4º do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para os processos em andamento, era necessário verificar, além do atendimento às formalidades previstas na Lei Complementar nº 160, de 2017, se os requisitos expressos no caput daquele dispositivo estavam presentes nestes autos. Todavia, ressalte-se que isso sequer foi questionado nestes autos.

Nesse mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça julgou o REsp nº 1945110/RS, sob a sistemática dos recursos repetitivos, quanto firmou a tese do Tema Repetitivo nº 1182, assim enunciada:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta à Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Desse modo, a partir de então, o único requisito a ser verificado para que o valor do crédito de ICMS possa não ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo do IRPJ e da CSLL passou a ser aquele previsto no caput do artigo 30 da Lei 12.973/2014, qual seja, o registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Neste cenário, é certo que, uma vez cumprido o requisito previsto no caput do artigo 30 da Lei 12.973/2014, qual seja, a contabilização dos valores como reserva de lucros (e quem nem foi questionado pelo acórdão de piso) e não tem sido levando aspectos relacionados à eventual destinação posterior de tais valores, não deve prevalecer, nesta parte, o lançamento efetuado.

Ademais, o tema foi objeto de sucessivas análises pelo E. STJ, nas suas Turmas de Direito Público e, em seguida, na Primeira Seção de Julgamento, inclusive gerando provimento vinculante por meio de julgamento de Recurso Especial Repetitivo. A interpretação conferida pelo E. STJ, como se verá a seguir, vem sendo incorporada pela 1ª Turma da CSRF deste Carf, responsável pela unificação da interpretação jurídica nesta 1ª Seção de Julgamento.

O E. STJ, no EREsp nº 1.517.492/PR (Rel. Min. Og Fernandes, Red. p/ acórdão Min. Regina Helena Costa, DJ 08/11/2017), **definiu que os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados não poderiam ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Embora não tenha sido julgado sob o rito dos precedentes vinculantes, referido julgado se deu na 1ª Seção do E. STJ, com a seguinte manifestação:**

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

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

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



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

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

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

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

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

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

IX - A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço 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.)

Posteriormente, foi discutida a extensão desse entendimento para os demais formatos de incentivos fiscais concedidos pelos Estados. No Tema Repetitivo nº 1.182 (Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ 26/04/2023, com trânsito em julgado em 14/08/2023), foram definidas as seguintes teses, com eficácia vinculante para este Carf (art. 99 do RICARF):

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

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

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

Veja-se que o E. STJ realizou distinção expressa com a matéria decidida no EREsp nº 1.517.492/PR, fazendo referência expressa a este julgamento na própria tese vinculante. Aplicase este primeiro julgamento em caso de benefício de crédito presumido de ICMS, concluindo-se que a exigência de IRPJ e CSLL é indevida em função da violação ao pacto federativo.

Para os outros benefícios, a exclusão é condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei (art. 10 da LC nº 160/2017 e art. 30 da Lei nº 12.973/2014), mas *“não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”*.

Persiste, assim, tão somente quanto a esses outros benefícios, a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, conforme ementa constante nos acórdãos correspondentes ao Tema nº 1.182:

7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS: Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Aplicase o entendimento segundo o qual, "muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei"(EDcl no REsp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023

Logo, como vem, inclusive ,entendendo o E. STJ em julgamentos recentes, *"em suma, ao crédito presumido de ICMS aplica-se o disposto nos EREsp. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS adota-se o disposto no art. 10 da Lei Complementar 160/2017 e no art. 30 da Lei 12.973/2014"* (AgInt nos EDcl no REsp nº 2.122.157/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 12/08/2024).

Analizando tais precedentes, a 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9101-006.891 (Rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, Sessão de 04/04/2024), por unanimidade, a respeito de benefício de crédito presumido de ICMS, definiu o seguinte:

INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO.EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Na fundamentação do voto vencedor, o Relator destacou o seguinte:

Voltando ao caso concreto, considerando-se que trata-se nestes autos de exclusão do crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendo que devem ser aplicadas ao presente caso as conclusões do ERESP nº 1.517.492/PR, independentemente das disposições da LC. nº160/2017.

Embora a tese fixada pelo STJ nos recursos repetitivos examinados trate dos demais tipos de benefícios fiscais do ICMS o fez por exclusão da aplicação do entendimento exarado no ERESP nº 1.517.492/PR, referendando a aplicação deste nos casos de exclusão crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Desta feita, no presente caso, perde qualquer relevância analisar o atendimento aos requisitos estabelecidos na Lei nº 12.973/2014.

Observe que, mesmo para os demais tipos de incentivos do ICMS os acórdãos repetitivos fixaram tese de que não cabe ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, restringindo-se à exigência de constituição de reserva de lucros, não passível de distribuição, nos termos do caput e §§ 1º a 3º do art. 30 da Lei nº12.973/2014.

Ademais, no caso concreto a autoridade fiscal não fez qualquer consideração em seu Termo de Verificação Fiscal – TVF sobre a constituição de Reservas de Lucros em face dos incentivos recebidos, não sendo este um dos fundamentos da autuação.

O tema foi introduzido pela decisão de primeiro grau, sendo expressamente questionada tal inovação pela contribuinte em seu recurso voluntário.

O acórdão recorrido considerou irrelevante tal questão, tanto que deu provimento parcial ao recurso a despeito dessa discussão, como se colhe da seguinte passagem, já transcrita, do voto condutor do acórdão:

Neste contexto, parcialmente correta a autuação levada a termo pela fiscalização, bem como a decisão recorrida, ao manter a autuação, independentemente do argumento subsidiário de que a contabilidade não teria formalizado a chamada “reserva de incentivo”, posto que efetivamente o contribuinte investiu valor inferior a 5% do montante auferido a título de subvenção.

A d. PGFN não questionou tal conclusão, seja em sede de embargos ou de recurso especial, assim entendo que esta matéria encontra-se superada no presente caso. Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial quanto à primeira matéria.

Diante do exposto, a 1ª Turma da CSRF acompanhou o entendimento manifestado pelo E. STJ, realizando uma distinção relevante entre o benefício de crédito presumido – cuja tributação pelo IRPJ e pela CSLL seria ilegítima de forma incondicional – e os demais benefícios

para fins de cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. A respeito dessa distinção, vale citar ainda explicação doutrinária:

“Ora, o Estado que concede crédito presumido de ICMS está por abdicar de receita com objetivo de fomentar desenvolvimento econômico em determinado setor da economia. Esta abdição de receita não pode ser tributada pela União, pois o contribuinte não está revelando capacidade contributiva, mas sim recebendo subvenção governamental com destinação específica de expandir seus empreendimentos (independentemente do resultado financeiro advindo da expansão).

Diante disso, o que a União faz ao tributar os créditos presumidos de ICMS é onerar o patrimônio dos Estados, haja vista que aquele valor de ICMS descontado pelos créditos presumidos seria repassado aos Estados. Esta prática finda por desvirtuar o próprio objetivo do incentivo fiscal.

Em decorrência desta decisão, os contribuintes buscaram alargar a aplicação do Pacto Federativo aos demais incentivos de ICMS. Foi então que, analisando o Tema Repetitivo n. 1.18219, o Superior Tribunal de Justiça reafirmou a posição acerca dos créditos presumidos, o que fortalece ainda mais o afastamento da aplicação da legislação infraconstitucional sobre tal benefício, mas determinou que os demais incentivos de ICMS deveriam seguir os requisitos da Lei n. 12.973/2014.

Essa decisão reforça a interpretação de que as leis ordinárias não se aplicam aos créditos presumidos de ICMS para fins de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.<sup>1</sup>

Dessa forma, deve-se esclarecer que, nos termos dos precedentes firmados pelo E. STJ (EResp 1.517.492/PR e Tema Repetitivo nº 1.182), o crédito presumido de ICMS é elemento estranho à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não podendo ser inserido na referida base imponible, independentemente do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Assim sendo, entendo que, uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo de Santa Catarina, no âmbito do programa Fomentar, cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável à subvenções para investimento, podendo, assim, as receitas dali decorrentes serem excluídas do cômputo do Lucro Real.

Nesse sentido, este Tribunal tem decidido:

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. A Lei Complementar nº 160/2017 tem aplicação aos processos administrativos e judiciais não definitivamente julgados. Em seu art. 9º, determina que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros

<sup>1</sup> MONTENEGRO, João Victor. O Problema da Tributação dos Créditos Presumidos de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL. Revista Direito Tributário Atual, (56), p. 368–385.

requisitos ou condições não previstos neste artigo. Estando o Auto de Infração fundamentado tão somente na tese de que os benefícios recebidos pela Contribuinte teriam a natureza de subvenção para custeio e, cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº 160/2017, mormente em seus arts. 3º e 10, deve ser dado provimento ao recurso voluntário. CESSÃO DE CRÉDITOS. CAUSA NEGOCIAL DAS OPERAÇÕES. OPERAÇÕES QUE SE REVELAM NECESSÁRIAS E RAZOÁVEIS DENTRO DO CONTEXTO FÁTICO. LEGALIDADE. LIBERDADE NEGOCIAL. A análise da operação realizada (que em que pese seja inusual pois é decorrente de uma realidade bem específica do incentivo Estadual) guarda razoabilidade fática e econômica para a empresa, e está dentro do âmbito da liberdade negocial das partes. TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL. COFINS. PIS. Aplica-se aos lançamentos conexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova. (Acórdão nº 1401-006.055, Relator: Daniel Ribeiro Silva-, Data da Sessão: 18/11/2021)

**Nesse contexto, na medida que o Estado de Santa Catarina concede um desconto tributário, pode-se dizer que essa situação se assemelha ao caso de crédito presumido devolvido ao contribuinte. Trata-se de uma renúncia por parte do Estado, tal como alegado pela Recorrente, que não deve ser prejudicada pela incidência de tributos federais, sob risco de interferência indevida na política econômica estadual.**

A Câmara Superior de Recursos Fiscais prolatou o Acórdão nº 9101-006.891 – CSRF / 1ª Turma que considerou ser os benefícios fiscais uma espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL e que pode ser aplicado de forma análoga ao presente caso:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos



econômicos. (...) – (Acórdão nº 9101-006.891, Relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Data da Sessão: 04 de abril de 2024)

No que tange aos Pis e Cofins, com base nos posicionamentos do STF e STJ, restou definido que não integram suas bases de cálculos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelo Estados ou Distrito Federal à pessoa jurídica, sob a forma de crédito presumido de ICMS, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

Nesse sentido, cita-se a ementa do Acórdão nº 9303-016.724 – CSRF/3ª TURMA, proferido recentemente na sessão de julgamento de 14 de abril de 2025:

“CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. ENTENDIMENTO EM CONSONÂNCIA COM O FIXADO PELO STJ NO ERESP N.º 1.517.492/PR Em conformidade com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, os créditos presumidos de ICMS não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins, observado que tais créditos se revestem do caráter de subvenção fiscal concedida por ente federativo em fomento a uma determinada atividade econômica, não se tratando de acréscimo de faturamento ou receita capaz de repercutir na base de cálculo das contribuições PIS/Cofins...”

De fato, no âmbito judicial, a exclusão dos valores relativos aos créditos de ICMS concedidos pelos Estados da base de cálculo das contribuições PIS e Cofins foi objeto de deliberação pelo Superior Tribunal de Justiça no AgInt no AREsp 1958353/SC cuja ementa dispõe:

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 1958353 / SC, RELATOR Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DATA DO JULGAMENTO 13/06/2022, DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJe 15/06/2022). (destacamos) Destaque-se não ser aplicável ao presente caso o entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema n.º 1.182, haja vista tal tema tratar da inclusão ou não dos benefícios fiscais de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No caso dos presentes autos, cumpre frisar que a Fiscalização incluiu na base de cálculo das contribuições as receitas de créditos presumidos de ICMS.

**Por entender que os créditos presumidos de ICMS tratados nos presentes autos se revestem do caráter de subvenção fiscal concedida por ente federativo em fomento a uma determinada atividade econômica, não se tratando de acréscimo de faturamento ou receita capaz de repercutir na base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, deve ser dar provimento ao recurso da Recorrente neste tocante.**

Assim, oriento meu voto de dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar integralmente os lançamentos.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**