



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.721349/2013-18
ACÓRDÃO	3202-002.840 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	OLSEN INDUSTRIA E COMERCIO SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE. SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO CONDICIONADA AO CUMPRIMENTO DE TODOS OS REQUISITOS LEGAIS.

No período compreendido entre a vigência da Lei nº 11.638/2007 (1º de janeiro de 2008) e a da Lei nº 12.973/2014 (1º de janeiro de 2015), as subvenções do ICMS para investimento cujos valores não tenham sido, comprovadamente, destinados à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, por se caracterizarem como receita e sem que tenham sido cumpridos os demais requisitos para sua exclusão, previstos nos arts. 18 e 21 da Lei nº 11.941/2009, compunham a base de cálculo da contribuição na sistemática não-cumulativa.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Aline Cardoso de Faria (Relatora) e Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Redator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adota-se o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de Autos de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e do Programa de Integração Social - PIS, nos montantes respectivos de R\$ 714.813,90 e R\$ 155.189,93, já computados os juros moratórios e a multa de ofício.

1) Relatório Fiscal.

O Fisco apresenta o relato do procedimento que redundou na lavratura dos autos de infração no Termo de Verificação Fiscal - TVF, fls. 909 a 923. Após suas considerações iniciais, descreve as infrações à legislação tributária constatadas.

- Receita de Subvenção Mantida à Margem da Tributação.

O Fisco entende que foram deixados à margem da tributação, valores relativos a benefícios fiscais consubstanciados em créditos presumidos de ICMS:

...

A empresa em pauta é beneficiária de regimes especiais positivados na Legislação tributária do Estado de Santa Catarina, no âmbito dos quais auferiu benefícios fiscais, consubstanciados em crédito presumido de ICMS, cujos fatos econômicos não foram submetidos à tributação das exações em pauta.

Na escrituração mantida pelo sujeito passivo observou-se o registro de créditos de duas espécies, quais sejam: a) com amparo no artigo 15, inciso IX, Anexo 2 – Benefícios Fiscais, do Decreto nº 2.870/01 (RICMS/SC), e que consiste na concessão de crédito presumido nas saídas de mercadorias importadas do exterior do país, promovidas pelo importador ao qual tenha sido concedido regime especial (fls. 20 a 26); b) com amparo nos artigos 142 a

146, Anexo 2, do RICMS-SC/2001, que concede, em substituição aos créditos efetivos do imposto, crédito presumido em valor equivalente ao imposto devido pela operação própria de saída (fls. 27 a 37).

Sob a égide da legislação tributária federal benefícios fiscais dessa ordem têm natureza de receita operacional, consoante regência positivada em diversos dispositivos da legislação pátria. Acerca do tema, aliás, convém destacar, preambularmente, alguns preceitos que assim o determinam.

É cediço que o conceito de receita operacional abarca a totalidade das receitas provenientes da atividade que constitui o objeto social da empresa, conforme definição que decorre do artigo 11, do Decreto-Lei nº 1.598/77, que delimita o lucro operacional:

"Art. 11 - Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

§ 1º - A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.

§ 2º - Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica." Desta forma, para apontar-se concretamente as receitas operacionais é preciso ter-se em vista qual a atividade social da empresa. Ou seja, é destituído de sentido definir-se esta ou aquela modalidade de receita como receita operacional sem que se tenha em vista qual seja o objeto social da empresa.

...

Aponta que as receitas, tais como as subvenções de custeio, decorrentes de incentivos fiscais, são receitas operacionais acessórias da empresa, portanto, devendo ser tributadas:

...

Entre essas receitas destacam-se as subvenções de custeio decorrentes de incentivos fiscais. Tais quantias correspondem a um "auxílio público" concedido a pessoas físicas ou jurídicas, sem assunção de dívida ou obrigação, e com vistas a um fim público (desenvolvimento regional, inclusão digital, fomento da atividade industrial, dentre outros).

Assim, subvenções como as que decorrem dos regimes especiais em pauta (de natureza tributária), caracterizadas pela renúncia de receitas públicas, são receitas operacionais acessórias, porque sua origem e quantum estão umbilicalmente ligados à atividade-fim da empresa. Ou seja, a receita decorrente do incentivo fiscal vincula-se diretamente à venda do produto/mercadoria, atuando como complemento do preço, com o objetivo de favorecer a competitividade na comercialização.

Nessa condição, a natureza de receita operacional está expressa literalmente na legislação tributária, já de longa data, a exemplo do artigo 44 da Lei nº 4.506/64, que estabelece:

"Art. 44 - Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais." Portanto, além das receitas estritamente oriundas da venda de bens e serviços, as subvenções de custeio também compõem a receita operacional da empresa.

Entendimento desse viés, aliás, não é controverso na jurisprudência administrativa e judicial.

Para o IRPJ há muito tem-se entendido que a subvenção de custeio é receita operacional sujeita à tributação, em conformidade com o dispositivo supracitado. Apenas as subvenções de investimentos, entendidas como auxílios nos quais o Poder Público exige que os recursos incentivados sejam específica e efetivamente utilizados em investimentos, é que não devem ser oferecidas à tributação.

...

Faz também uma análise das disposições constantes dos artigos 392 e 443 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 e do Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - CST nº 112, de 1978, com a finalidade de aferir se os incentivos em apreço referem-se a "subvenção para investimento", não tributada ou a "subvenção de custeio", tributada:

...

Nesta acepção, afigura-se extremamente relevante entender se o benefício fiscal concedido pela lei é subvenção de custeio ou de investimento. Pois, sendo subvenção de custeio, deve ser oferecida à tributação. Sendo subvenção de investimento, o benefício não é considerado receita operacional e, destarte, não se subsume as normas de incidência das exações sob investigação (COFINS e PIS).

...

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 os incentivos em pauta, 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, resta claro-evidente que os tratamentos tributários diferenciados em pauta não se amoldam ao conceito de subvenção para investimento, a possibilitar a exclusão dos valores respectivos da base de cálculo da COFINS e do PIS.

...

Esclarece que não localizou qualquer norma que refere a forma de contabilização utilizada pela empresa:

...

Acerca da matéria releva anotar que não identificamos norma contábil que refere a sistemática de contabilização utilizada. Nos moldes escriturados, preceitos elementares da ciência restam não observados, a exemplo da determinação do custo dos produtos/mercadorias vendidos. O custo mensurado a partir dos eventos consignados em contas ativas (estoque) não se conforma com o custo efetivamente apropriado no resultado.

Ademais, em consulta as normas, a exemplo do Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, observa-se orientações em sentido diverso. O aludido ato, editado com o fito de prescrever o registro contábil e a divulgação das subvenções e demais formas de assistência governamental, atribui à subvenção governamental, nos moldes da concedida à empresa em pauta, natureza de receita.

Com essa configuração os benefícios fiscais na berlinda não podem representar mero "estorno de custos", consoante consignado na escrita comercial.

Neste cenário, ao final, resta configurado que o tratamento dispensado pelo sujeito passivo aos benefícios fiscais na berlinda não se conforma com o disposto na legislação tributária. Esta, aliás, de longa data, atribui natureza de receita às subvenções em pauta. Desde o advento da Lei nº 4.506/64 as subvenções para custeio ou operação integram a receita bruta operacional da empresa, tratamento mantido e/ou referendado pelas normas tributárias que se seguem, dentre as quais releva destacar o Decreto-lei nº 1.598/77, o Parecer Normativo CST nº 112/78, e ainda o Regulamento aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999(RIR/99), precisamente em seu artigo 392.

Destarte, por representarem receita, os benefícios fiscais em pauta subsumem-se as normas de incidência das exações sob fiscalização, notadamente em compasso com o disposto no artigo 1º da Lei nº 10.637/2002, no caso do PIS, e com o artigo 1º da Lei nº 10.833/2003, no que tange a COFINS, os quais definem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

...

Os fatos geradores da obrigação tributária foram apresentados através da tabela de fls. 919 a 921.

- Créditos Descontados Indevidamente.

Foram glosados os créditos que, no entendimento do Fisco, teriam sido aproveitados de forma indevida nos meses de fevereiro de 2010 e fevereiro de 2011, em consequência da infração constatada através do item anteriormente relatado. Tais glosas foram apresentadas através da tabela de fl. 922, a seguir reproduzida:

PERÍODO DE APURAÇÃO	COFINS	PIS
Fevereiro/2010	7.814,22	1.696,51
Fevereiro/2011	10.507,21	2.281,17

2) Impugnação.

Irresignada, a interessada apresentou impugnação tempestiva, fls. 927 a 941, através da qual contesta as infrações a ela imputadas.

Após apresentar a descrição das atividades da empresa, relata de forma sucinta os fatos que redundaram na autuação ora discutida, passando a defender a forma adotada pela empresa, para a apuração das contribuições ao PIS e à COFINS.

Inicialmente, esclarece que a empresa encontra-se enquadrada em um regime especial concedido aos contribuintes de ICMS, onde, para fins de apuração exclusivamente do imposto estadual, lhe é concedido um crédito presumido, que é apenas uma alteração do método de apuração do imposto.

Segundo entende, ao contrário da alegação do autuante, o crédito a que faz jus tem a mesma natureza de um crédito ordinário do ICMS, sendo uma mera substituição deste, nos termos do art. 23 do Regulamento do ICMS-SC:

...

A igualdade de entre o crédito ordinário ou presumido não traz qualquer dificuldade em se demonstrar, inclusive expressamente dito no RICMS, nº próprio artigo (art. 142, Anexo 2) que deferiu o regime especial a Impugnante, in verbis:

Art. 142. À indústria produtora de bens e serviços de informática que atenda aos requisitos previstos nesta Seção fica facultado, em substituição aos créditos efetivos do

imposto, o aproveitamento de crédito presumido, observado, ainda, o disposto no art. 23. (destacado e sublinhado não originais).

Assim sendo, ao invés de se verificar a exatidão do imposto estadual incidente na compra de mercadorias (crédito ordinário), o contribuinte poderá optar por substituí-lo por um crédito presumido, que será apurado em um percentual pré estabelecido sobre o ICMS incidente na venda da mercadoria.

Desta feita, o mencionado "crédito presumido" é contabilizado pela empresa e lançado no Livro Registro de Apuração de ICMS como "Outros Créditos", sendo dedutível do saldo devedor do imposto estadual, ou seja, mesma matemática fiscal que se faz com o crédito normal (ordinário).

...

Afirma inexistir disposição legal que determine que tais créditos componham as bases de cálculo das contribuições, discordando também da tentativa do autuante em forçar uma similitude entre crédito presumido e subvenção:

...

De plano deve ser rechaçada qualquer tentativa de se equiparar institutos completamente dispares, conforme sua conceituação há muito já denuncia.

A subvenção tem um propósito muito específico, sendo subsídio a ser aplicado em uma questão pontual. Já o crédito (ordinário ou presumido) de ICMS reflete apenas o que o texto constitucional determinou — não cumulatividade — quanto à exigência de ICMS.

...

Assim, tal incentivo não pode ser enquadrado como receita tributável da empresa uma vez que o benefício visa, exatamente e tão-somente, ressarcir (crédito) os valores pagos a título de ICMS pela Empresa quando da aquisição de bens (entrada de mercadorias e insumos), nos termos de seu regime especial deferido pelo Estado. O que acontece, quando muito, é uma redução de alíquota de ICMS, o que não se pode conceituar como receita e tão pouco como subvenção.

O crédito presumido de ICMS nada mais é que um mecanismo simplificador, e que substitui o crédito 'ordinário' do ICMS — tudo para bem observar a Constituições e dos efeitos da não cumulatividade. Assim, o contribuinte opta pelo crédito presumido, e deixa de lançar a exatidão do ICMS suportado nas aquisições de mercadorias ou insumos (custo), e lança estes custos de entrada na proporcionalidade das saídas, conforme disciplina a Lei estadual.

Em resumo, o crédito presumido não destoa do crédito ordinário previsto na CF, é exatamente o mesmo, ou seja, presumido apenas reflete uma forma operacional de calcular o imposto nas entradas.

...

Alega que o ato administrativo combatido fere os princípios da Legalidade e da Tipicidade Tributária, pois só é permitido à Administração atuar dentro do que determina a Lei, qualquer outro ato que não esteja baseado na norma não será aceito, além do Princípio da Eficiência.

Entende que a Autoridade fazendária vem buscando, por diversas formas, ampliar o conceito e a incidência das Contribuições ao PIS e à Cofins através de interpretação ampliativa da hipótese de incidência dos tributos, no sentido de que o crédito fiscal presumido de ICMS configuraria receita tributável pelas referidas contribuições.

Entretanto, a norma de incidência para as contribuições tem como critério material o faturamento e como critério quantitativo o montante da receita ou do faturamento auferidos. A mera previsão legal estadual de crédito presumido de ICMS, como forma de

substituição do crédito normal, não lhe altera a natureza, não podendo ser caracterizado como uma receita ou faturamento auferido.

Denuncia também a afronta ao Pacto Federativo e a diversos princípios, tais como o da razoabilidade, proporcionalidade e da moralidade:

...

O Estado de Santa Catarina é soberano — nos ditames previstos na Constituição Federal — especialmente para legislar sobre ICMS, normatizando o imposto nos termos e formas que lhe for apropriado.

Partindo-se dos enunciados constitucionais, tanto como concessores de competências como também limitadores desta, não é possível qualquer interferência dos demais entes, tão pouco da RFB sob o argumento de que a alteração legislativa (diferimento tributário) ou a renúncia fiscal (redução de alíquota) pelo Estado pode ser entendida como sinônimo de subvenção pela Fazenda Nacional.

A legislação construída pelo Estado de Santa Catarina visa incentivar e desenvolver a economia do seu território, objetivo que simplesmente se esvai no momento em que a sanha da Fazenda Nacional distorce institutos e se 'apropria' do pretense benefício buscado pelo Ente Federado.

Quando o Estado abre mão de receitas visando o crescimento, a interferência Federal macula o pacto federativo e afronta o texto constitucional.

Neste diapasão, o ato perpetrado no processo ora impugnado não condiz com os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da moralidade, pilares pétreos que orientam a atuação administrativa.

Não diferente do acima explanado, a situação vai de embate ao princípio da eficiência, aqui entendida a intenção do Estado de Santa Catarina ao criar o regime especial. A afronta surge quando a intenção do Estado é esvaziada pela interferência da União, pois é optativo o regime especial estadual — interesse público de que seja adotado pelos contribuintes — mas se escolhido pelo contribuinte do ICMS, este sofrerá o achaco federal do PIS e da COFINS, fato que simplesmente inviabiliza a opção e fulmina o objetivo de Santa Catarina.

...

Traz excertos jurisprudenciais do STF, STJ, TRF4 e também do CARF, com a finalidade de reforçar seu entendimento, apresentando, ao fim, seus pedidos:

...

III — DOS PEDIDOS Diante de tudo quanto fora exposto e estando preenchidos os requisitos legais, a Recorrente REQUER seja CONHECIDA E PROVIDA a presente IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA para que, forte nas insubsistências verificadas no auto de infração, especialmente pela inexistência de disposição legal e de fato jurídico tributário, e da afronta aos princípios constitucionais e legais, tudo devidamente amparado na jurisprudência mansa e pacífica, ao fim, ANULANDO na integra o AUTO DE INFRAÇÃO, com a consequente extinção do crédito tributário nele apurado.

...

É o Relatório.

Em decisão por unanimidade, a 2ª TURMA/DRJ/CGE votou para JULGAR PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo em parte o crédito tributário em litígio, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

CRÉDITO PRESUMIDO. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

O crédito presumido do ICMS, quando não vinculado a investimento na implantação ou expansão do empreendimento é estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento e integra a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, por ser considerado receita operacional.

PIS. SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DE RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO.

Aplicam-se à contribuição ao Programa de Integração Social - PIS as mesmas razões de decidir relativas à COFINS, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de impugnação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada, a recorrente repisou os argumentos contidos na impugnação, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em recurso voluntário, portado da seguinte estrutura:

I - DOS FATOS

II - DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

III - DO MÉRITO

III.1. DAS RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO

111.2. DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS COMO BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

111.3. DO INSTITUTO DA SUBVENÇÃO E DAS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR N° 160/2017

IV. DO PEDIDO

Por fim, pede o que se segue:

Diante de todo exposto, a recorrente requer seja parcialmente reformada a decisão ora recorrida, cancelando integralmente a cobrança vinculada ao processo em epígrafe e aos autos de infração lavrados contra si, requerendo seja reconhecido, de forma integral, o direito de excluir os créditos presumidos de ICMS, concedidos pelo Estado de Santa Catarina, das bases de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, sem a exigência dos requisitos dispostos no art. 30 da Lei n° 12.973/14, e alterações da LC n° 160/2017, em relação ao período anterior à edição da LC n° 160/2017.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Aline Cardoso de Faria, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

A recorrente tem por objetivo social a industrialização, a comercialização, a importação e exportação de equipamentos médicos e odontológicos, artigos de vestuário em geral, veículos, peças, acessórios e equipamentos para veículos, inclusive aeronáuticos, a prestação de serviços de assistência técnica dos produtos de sua atividade e, ainda, a seu critério, a edição de revistas e periódicos em geral.

Em razão das atividades comercial e industrial exercidas, a recorrente possui regimes especiais junto ao Estado de Santa Catarina, um deles nos termos do artigo 10, inciso III, e art. 10-B, ambos do Anexo 3, bem como do art. 15, inciso IX, do Anexo 2, todos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS-SC). E outro regime estabelecido nos artigos 142 a 146, do Anexo 2, também do RICMS-SC.

No que tange ao regime estabelecido nos artigos 142 a 146, do Anexo 2, do RICMS-SC, a DRJ entendeu tratar-se de comprovada subvenção para investimento, assim, os créditos foram reconhecidos em contas de resultado, não tendo o Fisco demonstrado os fatos que seriam suficientes para desqualificar a subvenção analisada.

Conforme consta às fls. 1020, foram exonerados do lançamento os valores relativos às subvenções da Lei de informática (consideradas subvenções de investimento), mantendo-se o lançamento sobre as subvenções de custeio.

Portanto, foi mantido o lançamento sobre as receitas oriundas do regime especial nos termos do artigo 10, inciso III, e art. 10-B, ambos do Anexo 3, bem como do art. 15, inciso IX, do Anexo 2, todos do (RICMS-SC).

Isto posto, a controvérsia central está restrita a inclusão das receitas de subvenção, advindas dos benefícios fiscais supramencionados relativos aos créditos presumidos de ICMS, na base tributária das contribuições ao Pis e Cofins.

Com base na Lei nº 4.506/64, Decreto Lei nº 1.598/77, Parecer Normativo CST nº 112/78 e art. 392 do RIR/99 a fiscalização esclarece que no caso em tela trata-se de subvenção para custeio, pelo que, aludidas subvenções de custeio decorrentes de incentivos fiscais compõe as receitas tributáveis por estarem incluídas na receita operacional da recorrente.

No entendimento fiscalizatório, as subvenções para custeio representam renúncia de receitas públicas, sendo, portanto, receitas operacionais acessórias. Fixada essa premissa, justifica-se a incidência de Pis cuja base legal encontra amparo na Lei nº Lei 10.637/2002 e de Cofins com fulcro na Lei nº 10.833/2003, de modo que o fato gerador seria correspondente ao faturamento mensal, que por sua vez, englobaria a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Essa linha de raciocínio encampada pela fiscalização restou confirmada pela DRJ às fls. 1013 “ao analisar-se o art. 15, inciso IX, Anexo 2 – Benefícios Fiscais, do Decreto nº 2.870/01 (RICMS/SC), pode-se constatar que o benefício concedido não possui vinculação a aplicações específicas, tratando-se de uma subvenção para custeio”.

Com efeito, o art. 15, inciso IX, Anexo 2 – Benefícios Fiscais, do Decreto nº 2.870/01 (RICMS/SC) consiste na concessão de crédito presumido nas saídas de mercadorias importadas do exterior do país, promovidas pelo importador ao qual tenha sido concedido regime especial. Feitas essas considerações a autoridade administrativa concluiu o que segue abaixo transcrito:

Com base no exposto, fica claro que o crédito presumido concedido na primeira modalidade descrita (concessão de crédito presumido nas saídas de mercadorias importadas do exterior do país), por não estar vinculado a investimento na implantação ou expansão do empreendimento é estímulo fiscal, que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, integrando a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, por ser considerado receita operacional. (Fls. 1019).

Sobre o entendimento supra, exarado no Acórdão Recorrido, a recorrente defende que o crédito presumido é um incentivo fiscal e, como tal, não pode ser enquadrado como receita ou riqueza tributável para fins de incidência do PIS e da COFINS. Alega que o Estado de Santa Catarina, ao instituir o benefício fiscal em exame, buscou restabelecer o equilíbrio de mercado entre as empresas nele situadas e empresas dos demais Estados-Membros.

Defende que não se trata de uma receita nova e sim de um estorno de parte da despesa com o ICMS, resultando em uma carga tributária menor. Reitera que crédito presumido do ICMS é um incentivo e como tal não pode ser enquadrado como receita tributável do contribuinte beneficiado.

No entendimento da recorrente, a fiscalização, ao lavrar os autos de infração confundiu conceitos contábeis elementares na tentativa de fazer crer que incentivo do crédito presumido do ICMS é receita e, portanto, passível de incidência de PIS e COFINS. Em sua visão, receita para fins de base de cálculo de incidência de PIS e COFINS seria ingresso (novo) de valores que se incorporam positivamente ao patrimônio do contribuinte. Portanto, o crédito presumido de ICMS não seria uma receita auferida pela pessoa jurídica, não há incidência das contribuições de PIS e COFINS, pois a tributação não pode recair sobre base às reais manifestações de capacidade econômica da empresa.

A recorrente destaca que com advento da Lei Complementar 160/17, de 08 de agosto de 2017, que incluiu os parágrafos 4º e 5º no artigo 30 da Lei nº 12.973/14, restou determinado que os incentivos e os benefícios fiscais, relativos ao ICMS, na forma do art. 155, II, da Constituição Federal, são considerados subvenções para investimento, sem a exigência de requisitos não previstos no próprio artigo 30. Ficou estabelecido, ainda, que esse tratamento jurídico seria aplicável aos processos administrativos e judiciais em curso, hipótese verificada nos presentes autos.

Para corroborar esse entendimento, a recorrente transcreve a ementa dos Acórdãos nº 9101.003.841 — 1ª Turma/Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão nº 3301-005.533 — 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária e o Acórdão nº 3301-005.533 — 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária e assevera:

Em que pese o entendimento da 2 Turma da DRJ/CGE, o fato é que a referida decisão deixou de observar as novas disposições trazidas pela Lei Complementar nº 160/2017 bem como a edição do Convênio CONFAZ ICMS 190/2017 que, em breve síntese, encerrou a discussão da natureza das subvenções, passando a considerar todas como subvenção para investimento. (Fls. 1063).

Acrescenta que foram atendidos os requisitos previstos nos artigos 3º e 10º da Lei Complementar 160/2017, conforme se denota do CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO — SE/CONFAZ Nº 32/2019, emitido em 22 de abril de 2019, cujo documento encontra-se disponível para consulta no site do CONFAZ.

Por fim, a recorrente entende que a subvenção tratada no presente caso deve ser considerada como subvenção para investimento, conforme preceitua a Lei Complementar nº 160/2017 e, nessa linha, em atenção às alterações normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência "natureza" de receita e, portanto, não devem sofrer a incidência de PIS e COFINS.

No caso em comento, na esteira do que restou decidido no Acórdão nº 1401-002.087 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, observa-se que o artigo 30, §4º, da Lei nº 12.973/2014 promoveu uma equiparação entre as subvenções de investimento e as subvenções para custeio, o que veda a incidência de tributação sobre quaisquer benefícios fiscais recebidos pelo contribuinte.

Destarte, considerando que a análise da matéria deve observar a legislação vigente à época dos fatos, devem ser exonerados do lançamento o valor integral relativo às subvenções aproveitadas pela recorrente.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para dar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**, Redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto da i. Relatora, ousou divergir em relação à incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre os valores relativos ao crédito presumido de ICMS nas saídas de mercadorias importadas do exterior do país com amparo no artigo 15, inciso IX, Anexo 2 – Benefícios Fiscais, do Decreto nº 2.870/01 (RICMS/SC), em relação ao período compreendido entre 01/01/2010 e 31/12/2011. Vejamos.

O tratamento contábil e tributário das subvenções concedidas pelo Poder Público sofreu alterações significativas ao longo do tempo, de maneira que é importante traçar uma breve evolução da legislação de regência, a fim de determinar de maneira clara as normas aplicáveis à época dos fatos.

Até 31/12/2007

Nesse período, o regime tributário das subvenções para investimentos estava previsto no art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Art. 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de: (Vide)

[...]

§ 2º - 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: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

Além disso, sua disciplina contábil era realizada pela alínea 'd' do §1º do art. 182 da Lei nº 6.404/1976, que assim dispunha:

Patrimônio Líquido

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

[...]

d) as doações e as subvenções para investimento.

Dessa forma, até 31/12/2007, as subvenções para investimento eram registradas como reservas de capital, diretamente no patrimônio líquido, sem transitar pelo resultado. Esse registro possibilitava um maior controle, já que as reservas de capital têm utilização restrita e não podem ser distribuídas livremente.

Assim sendo, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, como as subvenções para investimento não tinham natureza de receita nem de faturamento, não integravam a base de cálculo das contribuições sociais, seja na sistemática cumulativa, seja na não cumulativa.

As demais subvenções (para custeio ou operação) tinham tratamento distinto, integrando a receita bruta operacional por expressa previsão do art. 44, inciso IV, do Decreto-Lei nº 4.506/1964, eram reconhecidas no resultado e, como tinham natureza de receita, mas não de faturamento, compunham a base de cálculo das contribuições sujeitas à sistemática não cumulativa.

01/01/2008 a 31/12/2014

A partir de 01/01/2008, o tratamento contábil das subvenções sofreu significativa alteração em virtude da entrada em vigor da Lei nº 11.638/2007, que revogou as alíneas 'c' e 'd' do § 1º do art. 182 da Lei nº 6.404/1976, ao tempo em que inseriu nela o art. 195-A, por meio do qual foi criada uma reserva de lucros denominada "reserva de incentivos fiscais".

Art. 2º A Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 195-A:

"Reserva de Incentivos Fiscais

Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei)."

Com isso, a partir de 01/01/2008, quaisquer valores recebidos a título de subvenções deveriam transitar pelo resultado, inclusive os relativos a subvenções para investimento. No entanto, no caso destas, passou a haver a faculdade de, após transitar pelo resultado, serem destinadas às reservas de incentivos fiscais.

A Lei nº 11.941/2009, por sua vez, instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT) de apuração do Lucro Real, tratando dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e

critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/2007. Seus arts. 18 e 21 estabeleceram o tratamento a ser dado às subvenções para investimento:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá: (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

[...]

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:

I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei;

Portanto, nesse período, para que pudessem ser excluídas da base de cálculo das contribuições sociais na sistemática não cumulativa, as subvenções para investimento, além de terem sido concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, deveriam cumprir os demais requisitos dos arts. 18 e 31 da Lei nº 11.941/2009, quais sejam, reconhecer o valor da subvenção em conta de resultado pelo regime de competência, excluí-lo do LALUR para fins de apuração do lucro real e destiná-lo à formação de reservas de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404/1976. Caso contrário, estariam sujeitas à incidência das contribuições na sistemática não cumulativa.

Esse regime tributário vigorou até 31/12/2014. A partir de 01/01/2015, a matéria sofreu modificações com o início da vigência da Lei nº 12.973/2014. No entanto, essas modificações não serão abordadas aqui, vez que são irrelevantes para deslinde do caso sob análise.

Voltando-nos ao caso dos autos, no período de 01/01/2010 a 31/12/2011, a fiscalização apurou que a recorrente escriturou valores referente a crédito presumido de ICMS. O Termo de Verificação Fiscal e de Encerramento de Procedimento Fiscal (fls. 909-923) destacou que os referidos valores foram contabilizados como redução do custo de vendas, não transitando pelo resultado.

[...] os eventos foram consignados na escrita comercial a crédito de grupo de contas de natureza devedora, e não em conta de receita, situação em que efetivamente permaneceram à margem da mensuração das bases imputáveis das contribuições objetos do procedimento fiscal.

Acerca da matéria releva anotar que não identificamos norma contábil que referende a sistemática de contabilização utilizada.

O TVF também destacou que as práticas da recorrente estavam em desacordo com as diretrizes contábeis, como o CPC 07.

[...] o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, observa-se orientações em sentido diverso. O aludido ato, editado com o fito de prescrever o registro contábil e a divulgação das subvenções e demais formas de assistência governamental, atribui à subvenção governamental, nos moldes da concedida à empresa em pauta, natureza de receita.

Inconformada com a inclusão desses valores na base de cálculo das contribuições, a recorrente apresentou impugnação à autuação, que, na parte que nos interessa (valores relativos ao crédito presumido de ICMS nas saídas de mercadorias importadas do exterior), foi considerada improcedente pelo acórdão recorrido, que reforçou que a exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo das contribuições estava condicionada a alguns requisitos.

[...] O RTT, facultativo para o biênio 2008/2009, tornou-se obrigatório a partir do ano-calendário 2010, de modo que a partir daí todas as pessoas jurídicas poderiam excluir as subvenções para investimento da base de cálculo das Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, quando concedidas como estímulo à

implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, registradas em conta de resultado e desde que atendidos os mesmos requisitos necessários à exclusão do lucro real.

Em seu recurso voluntário, a recorrente alega que a Lei Complementar nº 160/2017 encerrou a discussão sobre a natureza da subvenção concedida na forma de incentivos ou de benefícios fiscais de ICMS. De fato, a referida Lei Complementar incluiu no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 a previsão de que:

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:

[...]

§ 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.' (NR)

Em que pese o dispositivo tenha trazido uma presunção de que as subvenções relativa ao ICMS devem ser consideradas subvenções para investimento, superando a controvérsia subvenção para custeio x subvenção para investimento, deve-se destacar que o mesmo art. 30 da Lei nº 12.973/2014 manteve praticamente os mesmos requisitos dos arts. 18 e 21 da Lei nº 11.941/2009 para que fosse aplicado tratamento tributário mais benéfico. Nesse sentido:

Acórdão 9303-013.269, de 14/04/2022, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Possas

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2008

[...]

BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE. SUBVENÇÃO DO ICMS PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO CONDICIONADA AO CUMPRIMENTO DE TODOS OS REQUISITOS LEGAIS.

No período compreendido entre a vigência da Lei nº 11.638/2007 (1º de janeiro de 2008) e a da Lei nº 12.973/2014 (1º de janeiro de 2015), as subvenções do ICMS para investimento cujos valores não tenham sido, comprovadamente, destinados à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, por se

caracterizarem como receita e sem que tenham sido cumpridos os demais requisitos para sua exclusão, previstos nos arts. 18 e 21 da Lei nº 11.941/2009, compunham a base de cálculo da contribuição na sistemática não-cumulativa.

Assim, tendo sido apurado pela fiscalização que a recorrente não escriturou os valores relativos ao crédito presumido de ICMS em conta de resultado, o que tem como decorrência lógica sua não destinação para a reserva de incentivos fiscais, não há como excluir tais valores da base de cálculo das contribuições, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha