Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11516.723135/2012-03

Processo nº	11516.723135/2012-03
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-006.465 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	02 de fevereiro de 2023
Recorrente	CAPITAL TRADE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de circunstâncias distintas nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados e/ou que versem sobre legislação distinta.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. INTERESSE RECURSAL.

A competência desta instância especial se manifestar sobre pleito dos interessados somente é estabelecida quando cumpridos os requisitos regimentais de conhecimento de recurso especial. A alegação de fato novo concernente a existência de ação judicial coletiva, que afastaria a exigência, não pode ser conhecida quanto aos tributos que não se encontram mais em discussão pela instância recursal.

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

Ano-calendário: 2008, 2009

COFINS. REGIME CUMULATIVO. SUBVENÇÕES RECEBIDAS. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. INCONSTITUCIONALIDADE DO ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. DECISÃO DO STF. REPERCUSSÃO GERAL.

A decisão que considerou constitucional o caput do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998 e declarou a inconstitucionalidade de seu § 1º estabeleceu que apenas o faturamento mensal da pessoa jurídica, representado pela receita bruta advinda de suas atividades típicas, integram a base de cálculo da Cofins. Portanto, o valor das subvenções para custeio, recebidas sob a forma de créditos presumidos de ICMS, não compõem a base de cálculo da Cofins no sistema de apuração do regime cumulativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009

PIS. REGIME CUMULATIVO. SUBVENÇÕES RECEBIDAS. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. INCONSTITUCIONALIDADE DO ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. DECISÃO DO STF. REPERCUSSÃO GERAL.

A decisão que considerou constitucional o caput do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998 e declarou a inconstitucionalidade de seu § 1º estabeleceu que apenas o faturamento mensal da pessoa jurídica, representado pela receita bruta advinda de suas atividades típicas, integram a base de cálculo do PIS. Portanto, o valor das subvenções para custeio, recebidas sob a forma de créditos presumidos de ICMS, não compõem a base de cálculo do PIS no sistema de apuração do regime cumulativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria "tributação da subvenção pelo PIS e Cofins", e, na parte conhecida, dar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Original

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº 1201-001.404, de 06/04/2016 (fl. 1192), no qual o colegiado negou provimento ao recurso voluntário.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2008. 2009, 2010, 2011
>
> SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO. TRIBUTAÇÃO.
>
> São tributáveis, como receitas, as subvenções obtidas pelo contribuinte para o custeio de suas atividades, ainda mais quando não demonstrada qualquer exigência concreta e específica a título de investimentos.
>
> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Ano-calendário: 2008. 2009, 2010, 2011
>
> NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.
>
> Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente u com preterição do direito de defesa do contribuinte. Descabe a alegação de nulidade quando não existirem no processo atos insanáveis, ainda mais quando comprovado que a autoridade lançadora observou, durante os trabalhos de auditoria, os procedimentos previstos na legislação tributária.
>
> MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.
>
> O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) consiste em mero instrumento de controle interno, criado para a seleção e o planejamento das atividades de fiscalização da Receita Federal. Não macula o lançamento efetuado a extensão dos efeitos previstos no Mandado de Procedimento Fiscal porque a relação jurídica instaurada entre a autoridade e o contribuinte não se inaugura com a expedição do MPF, mas com a ciência do início dos procedimentos, nos termos do artigo 196 do Código Tributário Nacional, esta sim providência essencial e inarredável para a validade dos atos praticados durante a fiscalização.
>
> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Ano-calendário: 2008. 2009, 2010, 2011
>
> PIS/COFINS. SUBVENÇÕES. INCLUSÃO.
>
> Caracterizado, de acordo com o permissivo legal vigente, o conceito de receita bruta como acréscimo patrimonial, deve o montante ser tributado a título de PIS e COFINS quando não há previsão de exclusão dos respectivos valores das base de cálculo dessas contribuições.
>
> MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

Original

> A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

O processo trata de autos de infração lavrados para exigir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em face da constatação de omissão de receitas relativas a subvenções obtidas junto ao Estado de Santa Catarina (Programas Pró- Emprego e Artigo 148-A do RICMS/SC), conforme os excertos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 782/796), *verbis*:

> 02 – DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO
>
> 02.1 – PIS/COFINS
>
> **RECEITA – SUBVENÇÃO CORRENTE PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO - ICMS**
>
> Devidamente intimado sobre créditos da rubrica de resultado intitulada ICMS SOBRE VENDAS, a titulo de crédito presumido / crédito pro-emprego / outras subvenção de ICMS, o contribuinte apresenta cópia de Termos de Concessão onde o Estado de Santa Catarina concede: Fls.653
>
> **TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO Nº 75000000025770**
>
> Beneficio: Pró-Emprego. Crédito em conta gráfica na saída subsequente de mercadorias importadas para comercialização.
>
> Amparo Legal: Art.8º, inciso III, e § 6º, inciso II, do Decreto nº 105/2007, que regulamentou a Lei nº 13.992/2007.
>
> Inicio do Benefício: 08/2007.
>
> **TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO Nº 91900002330737**
>
> Beneficio: Art.148A. Crédito em conta gráfica na saída subsequente de mercadorias importadas para comercialização.
>
> Amparo Legal: Art.8º do anexo 6 e do inciso I do § 1º do art.148-A c/c art.144 do anexo 2 do RICMS-01.
>
> Inicio do Benefício: 09/2009.
>
> **TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO Nº 115000001384380**
>
> Beneficio: Pró-Emprego. Crédito em conta gráfica na saída subsequente de mercadorias importadas para comercialização.
>
> Amparo Legal: Art.8º, inciso III, e § 6º, inciso II, do Decreto nº 105/2007, que regulamentou a Lei nº 13.992/2007.
>
> Inicio do Benefício: 01/2012.
>
> Ao analisarmos a DIME – Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico, que o contribuinte entregou ao fisco do Estado de Santa Catarina, mais precisamente o quadro 46 – Créditos por Regimes Especiais, constatamos os registros de créditos, conforme abaixo: Fls.536
>
> Ano de 2008 = R$ 10.091.658,21.
>
> Ano de 2009 = R$ 15.856.567,02.

Original

Ano de 2010 = R$ 44.699.862,12.

Ano de 2011 = R$ 82.547.889,82.

Em 13/09/2012 o contribuinte foi intimado, fls.13:

"...INTIMANDO-O a apresentar, os elementos abaixo especificados: Prazo: 3 (três) dias

Período: de Janeiro/2008 a Dezembro de 2011

1 – Declarar o amparo legal e como foi calculado os Créditos por Regimes Especiais, que constam na DIME – Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico, que o contribuinte entregou ao fisco do Estado de Santa Catarina, mais precisamente o quadro 46 – Créditos por Regimes Especiais, conforme abaixo:

Ano de 2008 = R$ 10.091.658,21.

Ano de 2009 = R$ 15.856.567,02.

Ano de 2010 = R$ 44.699.862,12.

Ano de 2011 = R$ 82.547.889,82.

2 – Demonstrar como foi lançado na contabilidade, informando no mínimo: data do lançamento, conta contábil e respectiva contrapartida, histórico e valor;

3 – Demonstrar o momento do oferecimento à tributação federal;

4- Demonstrar e justificar a diferença entre os valores informados na DIME e no Livro de Apuração do ICMS – outros créditos, conforme abaixo:

Ano de 2008 = R$ 16.508.933,96.

Ano de 2009 = R$ 16.626.861,86.

Ano de 2010 = R$ 44.699.862,12.

Ano de 2011 = R$ 82.547.661,80..."

Em 05/10/2012 o contribuinte responde:

"... 1 – Os créditos presumidos ... do Regime Pró Emprego e do Artigo 148-A ... são calculados e apropriados como forma de redução de custo da importação, de modo a resultar em uma tributação efetiva de 3,45% no caso do Pró Emprego e 0,92% no caso do Regime Especial 148-A, a diferença entre o que é destacado na Nota Fiscal e o que efetivamente a empresa recolhe, são apropriados a titulo de crédito presumido, mero redutor de custos da importação.

2 - Os valores relativos a créditos presumidos de ICMS ... são escriturados ... debitando a conta de ICMS a recolher no passivo e creditando a conta do respectivo Processo de Importação no passivo. (grifo nosso)

3 – A Capital Trade, nas operações de importação por conta e ordem que efetua, emite Nota Fiscal de prestação de serviços ... estes valores são oferecidos a tributação de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e ISSQN. Os créditos presumido do regime especial figuram como redutor de custos da importação. (grifo nosso).

4.1 – A diferença relativa ao ano de 2008 trata-se do crédito presumido de Janeiro a Março que somam R$ 2.385.727,19 e dos recolhimentos antecipados de ICMS que somam R$ 4.032.548,56 e não estão considerados nos R$ 10.091.658,21. Desse modo o crédito presumido de ICMS relativo ao ano de 2008 soma a importancia de R$

Original

12.477.385,40 e não R$ 10.091.658,21 e nem tampouco R$ 16.508.933,96 que está incluso o ICMS recolhido antecipadamente ...

4.2 – A diferença relativa ao ano de 2009 trata-se recolhimento antecipados de ICMS ... valor correto do crédito presumido de ICMS para o ano de 2009 é de R$ 14.711.840,70 que pode ser confirmado no Livro de Regime Especial..."

A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo das mencionadas contribuições.

Após as informações do contribuinte e documentos apresentados, levantamos o total da Receita com Crédito Presumido – Subvenção Estadual, conforme demonstrativo abaixo:

[...]

Na planilha acima, foi descontado o valor que o contribuinte já ofereceu à tributação do PIS/COFINS. Estes valores estão registrados na contabilidade em conta de Resultados 9159 - RECEITA DE COMISSÃO DE IMPORTAÇÃO, e também registrado nas memórias de calculo do PIS/COFINS, conforme arquivo anexo "Razão Comissao Importacao Receita Declarada 2008 a 2011" fls.646 e "Memoria Calculo PIS COFINS", fls.556 e "Incentivos Fiscais Capital Trade" fls.652. Fonte: Livro Apuração ICMS, fls.50, e informações do contribuinte.

O valor que o contribuinte ofereceu à tributação é uma parte, aproximadamente 30%, do benefício fiscal Subvenção Estadual. A diferença, não tributada, segundo a CAPITAL TRADE, é o valor negociado e repassados aos seus clientes.

Convém lembrar que o valor negociado com seus clientes, é uma liberalidade do contribuinte. Porém não pode transacionar reduzindo o devido em impostos e contribuições federais.

Conforme Termos de Concessão de Tratamento Tributário Diferenciado, do Estado de Santa Catarina, a CAPITAL TRADE é titular e beneficiária desta Subvenção Corrente.

Estes valores de crédito presumido foram lançados na contabilidade, sendo o **débito** na conta contábil 8042 - ICMS a Pagar - Passivo – Obrigações Tributárias e o **crédito** na conta contábil 9136 - Comissão de Importação – Ativo – Contas a Receber.

Anexo Razão dos lançamentos contábeis, conforme arquivo "Razão ICMS a Pagar a Recolher 2008a2011", fls. e arquivo "Razão Comissao Importação Ativo 2008 a 2011" fls.648 e 642.

Mediante as análises iniciais realizadas depreendeu-se que esses benefícios configuram subvenção corrente para custeio ou operação, circunstância em que os fatos, sob a égide da legislação tributária federal, têm natureza de receita. Sob esse delineamento o tratamento dispensado pelo sujeito passivo à matéria não se conforma com o entendimento fiscal, considerando que os eventos foram consignados na escrita comercial a crédito de conta com natureza devedora, do Ativo Circulante, precisamente na rubrica intitulada "COMISSÃO DE IMPORTAÇÃO", e não em conta de receita, situação em que efetivamente permaneceram à margem da mensuração das bases imputáveis das contribuições objetos do procedimento fiscal.

02.2 – IRPJ/CSLL

Original

Os valores apurados, conforme abaixo, de **RECEITA – SUBVENÇÃO CORRENTE PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO – ICMS**", devem integrar como DEMAIS RECETAS (sic) a base de cálculo para apuração do IPRJ/CSLL.

Base legal: art.392, 519 e 521 do RIR/99 e Art.36 IN SRF nº 93/97.

[...]

Valores apurados durante o período fiscalizado, conforme abaixo:

[...]

OBS: **Na DIPJ foi declarado como sendo RECEITA BRUTA submetida ao coeficiente de 32% para apuração do Lucro Presumido. Porém, conforme já explicado, esta receita deve ser acrescentada à base de cálculo como DEMAIS RECEITAS sem aplicação de qualquer coeficiente, nos termos do art.521 do RIR/99.**

A diferença de conceitos é sutil, porém com reflexos enormes no valor final da apuração de IRPJ e CSLL. Quando acrescentado como DEMAIS RECEITAS sem aplicação de qualquer coeficiente, a receita de Subvenção, na forma de CRÉDITO DO ICMS, será tributada integralmente sem qualquer redução em sua base de calculo.

Na planilha acima, foi considerado o valor que o contribuinte já ofereceu à tributação e declarado na DIPJ. Estes valores estão registrados na contabilidade em conta de Resultados 9159 - RECEITA DE COMISSÃO DE IMPORTAÇÃO, conforme arquivo anexo "Razão Comissao Importacao Receita Declarada 2008 a 2011" e "Memoria Calculo IRPJ CSLL" e "Incentivos Fiscais Capital Trade", fls.642/646/611. Fonte: Livro Apuração ICMS, fls.50, e informações do contribuinte.

O valor que o contribuinte ofereceu à tributação é uma parte, aproximadamente 30%, do benefício fiscal Subvenção Estadual. A diferença, não tributada, segundo a CAPITAL TRADE, é o valor negociado e repassados aos seus clientes.

Convém lembrar que o valor negociado com seus clientes, é uma liberalidade do contribuinte. Porém não pode transacionar reduzindo o devido em impostos e contribuições federais, até mesmo porque não há previsão legal para este tipo de dedução para a apuração do Lucro Presumido.

Conforme Termos de Concessão de Tratamento Tributário Diferenciado, do Estado de Santa Catarina, a CAPITAL TRADE é titular e beneficiária desta Subvenção Corrente.

Estes valores de crédito presumido foram lançados na contabilidade, sendo o **débito** na conta contábil 8042 - ICMS a Pagar - Passivo – Obrigações Tributárias e o **crédito** na conta contábil 9136 - Comissão de Importação – Ativo – Contas a Receber. A partir de 2011, após reestruturação no plano de contas, os lançamentos ficaram assim registrados: **débito** na conta contábil 2.1.05.001.1541 - ICMS a Recolher - Passivo – Obrigações Tributárias e o **crédito** na conta contábil 1.1.02.005.5023 - Comissão de Importação – Ativo – Comissão de Clientes.

O contribuinte fez 05 lançamentos de diminuto valor, A CREDITO, em outras contas, porém também não foi oferecido à tributação como receita.

Anexo Razão dos lançamentos contábeis, conforme arquivo "Razão ICMS a Pagar a Recolher 2008a2011", fls.648 e arquivo "Razão Comissao Importação Ativo 2008 a 2011" fls.642.

Mediante as análises iniciais realizadas depreendeu-se que esses benefícios configuram subvenção corrente para custeio ou operação, circunstância em que os fatos, sob a égide da legislação tributária federal, têm natureza de receita. Sob esse delineamento o

Original

tratamento dispensado pelo sujeito passivo à matéria não se conforma com o entendimento fiscal, considerando que os eventos foram consignados na escrita comercial a crédito de conta com natureza devedora, do Ativo Circulante, precisamente na rubrica intitulada "COMISSÃO DE IMPORTAÇÃO", e não em conta de receita, situação em que efetivamente permaneceram à margem da mensuração das bases imputáveis das contribuições objetos do procedimento fiscal.

03 – INFRAÇÕES APURADAS

OMISSÃO DE RECEITAS DECORRENTE DE SUBVENÇÃO RECEBIDA DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO: CRÉDITO DO ICMS/SC

Tendo ultimado os trabalhos de exame da escrita comercial e fiscal do sujeito passivo, restou identificada a ocorrência de omissão de receitas oriundas de subvenção recebida pelo sujeito passivo do Estado de Santa Catarina, na forma de CRÉDITO DO ICMS, objeto do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO, auferidas no momento da saída de mercadorias importadas do exterior.

DO PROGRAMA PRÓ-EMPREGO E DO CRÉDITO DO ICMS/SC

O sujeito passivo foi enquadrado como beneficiário do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO, objeto do Decreto Estadual (SC) nº 105, de 14/03/2007, que regulamentou a lei estadual (SC) nº 13.992, de 15/02/2007. tendo o seguinte benefício:

- apropriação de crédito em conta gráfica, por ocasião da saída subsequente à entrada de mercadoria importada, para comercialização, nos termos do art. 8º, inciso III, combinado com o seu § 6º, inciso I, do Decreto nº 105, de 14/03/2007;"

Trata-se na espécie de benefício de crédito do ICMS, amparado no art. 8º, inciso III, combinado com o seu § 6º, inciso I, do Decreto estadual (SC) nº 105, de 14/03/2007, que assim dispõe:

> **Decreto Estadual (SC) nº 105, de 14/03/2007**
>
> Regulamenta a Lei nº 13.992, de 2007, que instituiu o Programa Pró-Emprego.
>
> (...)
>
> Art. 8º Poderá ser diferido para a etapa seguinte de circulação à da entrada no estabelecimento importador, o ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro, na importação realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste Estado, de:
>
> (...)
>
> III – mercadorias destinadas à comercialização por empresa importadora estabelecida neste Estado;
>
> (...)
>
> § 6º Na hipótese do inciso III do caput:
>
> II – poderá, quando autorizado pela resolução de que trata o art. 5º, ser apropriado crédito em conta gráfica, por ocasião da saída subseqüente à entrada da mercadoria importada, de modo a resultar em uma tributação equivalente a três por cento do valor da operação própria;

A condição estabelecida no art. 8º para a fruição do regime era de que o contribuinte beneficiário realizasse a operação de importação por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados no estado de Santa Catarina. Outras condições

Original

e obrigações acessórias foram estabelecidas através do Ato DIAT nº 084/2008, expedido pelo Diretor de Administração Tributária da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, em 02/07/2008.

Nos termos em que foi concebido, o benefício fiscal previsto art. 8º, inciso III, combinado com o seu § 6º, inciso I, do Decreto estadual (SC) nº 105/2007, viabilizava um crédito do ICMS aos contribuintes importadores por ele beneficiados, auferido no momento da saída das mercadorias, nos seguintes percentuais:

Alíquota aplicável do ICMS	Crédito ICMS concedido
25%	22%
17%	14%
12%	09%
07%	04%

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 três 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 benefício fiscal do crédito do ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina através do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO, regulamentado através do Decreto estadual (SC) nº 105/2007, tinha por base legal a lei estadual (SC) nº 13.992, de 15 de fevereiro de 2007, que em seus art. 1º e 2º, assim dispunha:

> Art. 1º Fica instituído no âmbito da Secretaria de Estado da Fazenda o Programa Pró-Emprego, com o objetivo de promover o incremento da geração de emprego e renda no território catarinense, por meio de tratamento tributário diferenciado do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.
>
> Art. 2º O Programa destina-se a incentivar empreendimentos considerados de relevante interesse sócio-econômico situados em território catarinense ou que ele venham instalar-se.
>
> § 1º Entende-se por empreendimento de relevante interesse sócio-econômico aquele representado por projetos de implantação, expansão, reativação, modernização tecnológica, considerados prioritários ao desenvolvimento econômico, social e tecnológico do Estado e que resultem em geração ou manutenção de empregos, bem como os que consolidem, incrementem ou facilitem exportações e importações.
>
> § 2º Além dos empreendimentos com maior índice de absorção de mão-de-obra, serão priorizados os que:
>
> I - resultarem em elevado impacto econômico e alavancagem da economia catarinense;
>
> II - promoverem a desconcentração econômica e espacial das atividades produtivas e desenvolvimento local e regional;
>
> III - incrementarem o nível tecnológico das atividades produtivas; e
>
> IV - implantarem indústrias não-poluentes ou que forem voltados à preservação do meio ambiente.

Original

> § 3º Poderão também ser enquadradas no Programa empreendimentos que tenham por objeto a instalação, modernização e ampliação de terminal portuário ou porto seco, bem como a implantação e ampliação de projeto de geração de energia elétrica e de linhas de transmissão.
>
> § 4º Tratando-se de empreendimento contemplado com benefício concedido com base na legislação citada no art. 18, caput, poderá ser levado em consideração, para efeitos de avaliação, a situação existente quando da sua concessão.

A medida situa-se entre àquelas que vem sendo tomadas na chamada "guerra fiscal", travada entre os estados da federação com o propósito de atrair investimentos para as respectivas regiões.

Essencial no presente trabalho é que seja identificada a natureza jurídica do CRÉDITO DO ICMS objeto do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO, bem como a sua aplicação e tratamento no âmbito do direito tributário. É o que passamos a discorrer a partir do tópico seguinte.

DO CRÉDITO DO ICMS (PROGRAMA PRÓ-EMPREGO) SOB A ÓTICA DO DIREITO FINANCEIRO

Conforme demonstrado anteriormente, o crédito do ICMS decorrente do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO consiste em um benefício fiscal através do qual contribuintes importadores recebiam do Estado de Santa Catarina um crédito do referido tributo no momento em que promoviam a saída das mercadorias importadas de seu estabelecimento, condicionado a que efetuassem as operações de importação através de portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados situados no Estado de Santa Catarina, além de outras obrigações acessórias.

Na ótica do direito financeiro, ramo do direito público que regula a atividade financeira do Estado, o referido benefício representa uma SUBVENÇÃO. O renomado autor DE PLÁCIDO E SILVA (Vocabulário Jurídico, 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 779) define SUBVENÇÃO da seguinte forma:

> "Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga, nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes e seu objeto."

[...]

No âmbito do Direito Financeiro, as subvenções encontram-se definidas e classificadas através dos parágrafos 2º e 3º do art. 12 da lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que assim dispõe:

> 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 atender 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;

Original

> II - subvenções econômicas, as que se destinem a emprêsas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril. (grifou-se)

Do exposto acima, deduz-se que o benefício fiscal do CRÉDITO DO ICMS concedido através do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO se trata 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.

DAS SUBVENÇÕES SOB A ÓTICA DA CIÊNCIA CONTÁBIL

Criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC tem como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais".

Através da RESOLUÇÃO CFC N.º 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 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."

Por fim, cabe transcrever ainda os itens 12, 15 e 21 da NBC TG 07, que dispõem sobre o tratamento contábil das subvenções governamentais, onde fica clara a determinação normativa quanto ao seu reconhecimento como receita da entidade:

> "12. **Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período** e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições desta Norma. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido".
>
> (...)
>
> 15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:
>
> (a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

Original

> (b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;
>
> (c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.
>
> (...)
>
> 21. Em determinadas circunstâncias, a subvenção governamental pode ser outorgada mais com o propósito de conceder suporte financeiro imediato a uma entidade do que servir como incentivo para que determinados gastos sejam incorridos. Dita subvenção pode ser outorgada exclusivamente a uma entidade em particular e não ficar disponível para uma classe inteira de beneficiários. Essas circunstâncias podem ensejar o reconhecimento da receita de subvenção na demonstração do resultado do período no qual a entidade qualificar-se para seu recebimento, com a divulgação adequada de forma a assegurar que os seus efeitos sejam claramente compreendidos.

Pelo exposto acima, depreende-se de que na ótica da ciência contábil, amparada pelas normas internacionais de Contabilidade (IAS 20), as SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS devem ser reconhecidas pelas sociedades empresárias como RECEITAS DA ENTIDADE, apropriadas ao longo do período em que forem usufruídas, e confrontadas com as despesas que pretende compensar.

DO 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 art. 44, caput e inciso IV, da lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, verbis:

> 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. (grifou-se)

O Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, em seu art. 392, inciso I, disciplinou a matéria da seguinte forma:

> 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);
>
> II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

Original

> III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).
>
> (grifou-se)
>
> 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".
>
> Pelo exposto, tem-se que o CRÉDITO DO ICMS objeto do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO, benefício fiscal cuja natureza jurídica é a de subvenção corrente para custeio, deve compor a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiária, devendo ser computado por ocasião da determinação do lucro operacional, e desta forma, incluído na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ e da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL.
>
> Em relação à incidência das Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e para o Programa de Integração Social – PIS sobre receitas decorrentes da subvenção em estudo, tal situação dependerá do regime de apuração em que estiver enquadrado o contribuinte, quais sejam, REGIME DE INCIDÊNCIA CUMULATIVA e REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.
>
> Em se tratando de contribuinte enquadrado no regime de INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA, haverá incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS nas receitas decorrentes do benefício fiscal do CRÉDITO DO ICMS. O referido regime de incidência encontra-se disciplinado através das leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS/PASEP), e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (COFINS), que em seu art. 1º, assim dispõem, respectivamente:
>
> [...]

Cientificada do acórdão recorrido, a contribuinte opôs embargos de declaração (fl. 1227), alegando contradição e omissão. No entanto, os embargos não foram admitidos, conforme o despacho de fl. 1242.

A contribuinte foi cientificado do indeferimento dos embargos em 12/08/2016 (fl. 1264) e apresentou seu recurso especial em 26/08//2016 (fl. 1266), em face das seguintes matérias:

1. **Natureza da subvenção**
2. **Tributação da subvenção no regime de lucro presumido**
3. **Classificação contábil do crédito presumido de ICMS**
4. **Regime de tributação em relação ao IRPJ/CSLL**
5. **Tributação da subvenção pelo PIS e COFINS**

Inicialmente, o recurso especial foi parcialmente admitido por meio do despacho de admissibilidade do presidente da 2ª Câmara (fls. 1544/1556), quanto à primeira matéria (em face apenas do segundo paradigma) e quanto à terceira e quinta matérias *verbis*:

> O presente recurso aponta cinco questões que teriam sido apreciadas na decisão

Original

recorrida e que estariam em conflito com jurisprudência do CARF, conforme será analisado a seguir.

1. Natureza da subvenção

A primeira divergência apontada pelo recorrente diz respeito à natureza das subvenções estaduais que beneficiaram o contribuinte. Este entende que os referidos benefícios são subvenções para investimento, não sendo tributáveis. Contudo, a decisão recorrida entendeu que tratam-se de subvenções para custeio, conforme os seguintes excertos (fl. 1207):

> *Assim, entendo que os benefícios outorgados pelo Programa Pró-Emprego efetivamente se constituem, por meio dos créditos de ICMS. em subvenções para custeio da atividade das empresas alcançadas, de tal sorte que deve ser computados na determinação do resultado e incluído na base de cálculo do IRPJ e reflexos.*
>
> *Correto, portanto, o tratamento tributário dispensado às subvenções, que possuem, em meu sentir, natureza de custeio, vale dizer, ressarcimento por custos de operações realizadas pela empresa, como amplamente demonstrado nos autos.*

Por seu turno, o recorrente afirma que a decisão recorrida diverge daquelas adotadas nos Acórdãos n° 1402-001.908 e n° 9101-002.348, a seguir analisados.

O Acórdãos n° 1402-001.908 adotou a seguinte ementa:

> *Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2009, 2010, 2011*
>
> *SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. NÃO VINCULAÇÃO DOS RECURSOS PARA CARACTERIZAÇÃO.*
>
> *Tratando-se de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos a pessoa jurídica deverá reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, bem como manter em reserva de lucros - reserva de incentivos fiscais -, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais.*
>
> *Tais subvenções serão tributadas caso seja dada destinação diversa, inclusive na hipótese de distribuição de tais valores aos sócios da respectiva pessoa jurídica.*

A leitura desse acórdão paradigma permite verificar que o correspondente contribuinte era beneficiário do Programa Pró-Emprego e apurava o IRPJ pelo lucro presumido, à semelhança do presente caso. Havendo o lançamento tributário e instaurado o contencioso administrativo, o contribuinte obteve decisão favorável na primeira instância de julgamento, o que resultou na remessa de ofício à segunda instância, cuja decisão é aqui indicada como paradigma. Nessa decisão, o relator votou corroborando a decisão de primeira instância, contudo ele restou vencido, uma vez que a turma julgadora adotou entendimento diverso, mantendo os lançamentos tributários, conforme a seguinte fundamentação, extraída do respectivo voto vencedor:

> *Ainda que se entenda que o beneficio fiscal em análise seja uma subvenção para investimento, necessário se faz analisar se foram preenchidos os requisitos legais para que tais valores não sejam submetidos ao crivo da tributação.*

Original

> *Sabe-se que 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 cumpridas determinadas regias societárias e tributárias, jamais influenciaram a determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*
>
> *De acordo com os balanços patrimoniais e demonstrativos de lucros e prejuízos acumulados acostados aos autos na peça impugnatória (fls. 1020-1102), verifica-se que a recorrente não constituiu a reserva de incentivos fiscais, bem como distribuiu dividendos/lucros a seus sócios:*
>
> *Desse modo, conclui-se que a recorrente - ao não contabilizar parte das subvenções para investimento como receita e, principalmente, não constituir a reserva de incentivos fiscais, distribuindo, em seguida, lucros e resultados, incluindo aí tais subvenções - não atendeu às condições legais impostas pela legislação tributária para que os valores de subvenção para investimentos recebidos não compusessem a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins.*

O texto do voto condutor dessa decisão não é conclusivo quanto à natureza jurídica da subvenção relativa ao Programa Pró-Emprego. Conforme a redação desse voto, quando a natureza da subvenção é mencionada, isso é feito apenas de forma hipotética ("Ainda que se entenda que o beneficio fiscal em análise seja uma subvenção para investimento"), como uma etapa necessária para a construção do raciocínio central da decisão, o qual estabeleceu que o contribuinte deveria oferecer à tributação o valor subvencionado, por não atender aos requisitos legais para a não incidência da hipotética subvenção para investimento.

Com isso, entendo não ser possível afirmar que a decisão paradigma estabeleceu efetivamente a natureza jurídica do Programa Pró-Emprego, de forma que não há evidência de divergência na interpretação da legislação tributária entre os processos contrapostos. Em verdade, a questão solucionada no acórdão paradigma está limitada à verificação fática das condições para se deixar de tributar a receita da subvenção, se esta for para investimento.

Assim, entendo que o presente paradigma não é hábil para estabelecer a divergência requerida.

O recorrente ainda aponta como paradigma o Acórdão n° 9101-002.348, o qual adotou a seguinte ementa:

> *Assinto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2007*
>
> *SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.*
>
> *Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo á implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. E não basta a mera intenção, deve estar claro no diploma legal que o ente subvencionador irá. de fato. estabelecer mecanismos claros de controle para verificar se as condições serão atendidas. Espera-se que os investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.*
>
> *PROGRAMA DO ESTADO DE SANTA CATARINA. INCENTIVOS FISCAIS. ICMS. ASPECTOS. NORMA EM TESE. AÇÕES DO SUBVENCIONADO.*

Original

> *Tendo em vista que dois aspectos para apreciação de valores subvencionados. (1) a norma em tese. no caso o decreto estadual que regulamenta a concessão do benefício, estabelecendo regras claras que permitem averiguar se. de fato. está se consumando a implantação ou expansão do empreendimento econômico por meio de mecanismos de controle e acompanhamento do projeto, e (2) as ações do ente subvencionado promovendo incrementos no ativo em montante proporcional ao valor do benefício, foram atendidos, os valores transferidos pelo subvencionador devem ser considerados subvenção para investimento.*

Transcreve-se a conclusão da análise feita no voto condutor:

> *Portanto, em razão de meta objetiva estabelecida na norma estadual, e da sua repercussão mediante a efetiva aplicação dos recursos visando a implantação e expansão do empreendimento econômico, entendo que os recursos em debate são subvenções para investimentos.*

O processo paradigma tratou da natureza tributária da subvenção prevista no artigo 148-A do RICMS/SC, chegando à conclusão de que esta tem natureza de subvenção para investimento, em franca oposição ao entendimento adotado no acórdão recorrido.

Destarte, o recorrente logrou demonstrar divergência na interpretação da legislação tributária apenas em relação à subvenção prevista no artigo 148-A do RICMS/SC, de forma que o recurso deve ter seguimento apenas quanto a essa parte, relativamente ao presente tópico.

[...]

3. Classificação contábil do crédito presumido de ICMS

A terceira divergência apontada pelo recorrente diz respeito à classificação contábil do crédito presumido de ICMS que veicula o incentivo em tela.

O recorrente afirma que o valor do incentivo, quando considerado subvenção para custeio, deve ser incluído na receita operacional e, assim, ser tributado após a aplicação do índice do lucro presumido.

A decisão recorrida corroborou os lançamentos tributários que consideraram a subvenção como receita não operacional, tributada sem a aplicação do índice do lucro presumido, conforme o termo de verificação fiscal (fl. 782).

Por seu turno, o recorrente afirma que esse entendimento contraria a jurisprudência do CARF, manifestada nos Acórdãos n° 9101-01.239 e n° 1101-001.228, a seguir analisados.

O Acórdão n° 9101-01.239 adotou a seguinte ementa:

> *Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005*
>
> *INCENTIVOS FISCAIS. REDUÇÃO DO ICMS A RECOLHER. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. NÀO CARACTERIZAÇÃO.*
>
> *O incentivo fiscal concedido pelo Poder Público mediante restituição do ICMS, lançado diretamente em conta do patrimônio líquido, e tendo como contrapartida a realização de investimentos em ativo fixo, à implantação ou expansão de empreendimento econômico com a geração de novos empregos diretos e indiretos, absorção de nova tecnologia de produto e/ou de processo, subsume-se como subvenção para investimentos e, por conseguinte, descabe a sua tributação.*

Original

> *Os incentivos concedidos pelo Estado da Bahia, consistentes em redução do ICMS a recolher pela via do financiamento de longo prazo, com descontos pela antecipação, ou do crédito presumido, cujos valores são mantidos em contas de reserva no patrimônio liquido, não se caracterizam como subvenção para custeio a que se refere o art. 392 do RIR/99.*
>
> *INCENTIVOS FISCAIS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REDUÇÃO DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE MECANISMOS QUE ASSEGUREM A DESTINAÇÃO LEGAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO.*
>
> *A inexistência, na lei concessiva do benefício fiscal, de elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, impede a qualificação do incentivo como subvenção para investimento. Os incentivos concedidos pelo Estado de Pernambuco, sob a égide da Lei Estadual n° 11.675/1999 (Prodepe), devem ser qualificados como subvenção para custeio e computados na determinação do lucro operacional (art. 44, inciso IV, da Lei n° 4.506, de 1964).*

Transcreve-se trecho do respectivo voto condutor:

> *Assim, ante a inexistência destes elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, é forçoso reconhecer que o benefício fiscal, caracterizado pela redução do valor a ser arrecadado pelo contribuinte, não pode ser qualificado como subvenção para investimento, mas para custeio, devendo seus valores serem computados na determinação do lucro operacional, conforme o art. 44, inciso IV, da Lei n° 4.506, de 1964, na forma determinada pela autoridade fiscal nos presentes autos.*

A leitura desse acórdão paradigma permite verificar uma clara divergência quanto à natureza da receita oriunda da subvenção para custeio, uma vez que o respectivo voto condutor adotou o entendimento de que essa receita deve compor o lucro operacional, enquanto o acórdão recorrido corroborou o lançamento que realizou a tributação da receita como não operacional, de forma que o paradigma é hábil para estabelecer a divergência requerida.

O recorrente ainda aponta como paradigma o Acórdão n° 1101-001.228, o qual adotou a seguinte ementa:

> *Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2008*
>
> *CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.*
>
> *BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. Parcela de receita tributaria dispensada de recolhimento pelo governo estadual a contribuinte de ICMS, a título de crédito presumido, vinculada apenas a elevação do nível de recolhimento do imposto, configura receita de subvenção para custeio e integra o resultado operacional da pessoa jurídica*

A leitura da ementa transcrita já é suficiente para deixar clara a existência de divergência de interpretação da legislação tributária, uma vez que ela afirma expressamente que a subvenção para custeio integra o resultado operacional da empresa, em oposição ao entendimento do acórdão recorrido, de forma que o paradigma é hábil para estabelecer a divergência requerida.

Original

Dessa forma, entendo que o recurso deve ter seguimento quanto a esse tópico.

5. Tributação da subvenção pelo PIS e COFINS

A quinta divergência apontada pelo recorrente diz respeito à incidência de PIS e COFINS sobre o valor da receita correspondente à subvenção em tela.

O recorrente afirma que não pode ser incluído na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS os valores considerados como subvenção para custeio, por não serem receita da empresa, mas apenas uma renúncia fiscal.

A decisão recorrida corroborou os lançamentos realizados para a contribuição para o PIS e para a COFINS, com a seguinte fundamentação (fl. 1213):

> No que tange aos lançamentos a título de PIS e COFINS o entendimento é o mesmo, ao *tempo da vigência da Lei n. 9.718/98, que considerava que as bases de cálculo do PIS e da COFINS eram definidas a partir do conceito de receita bruta.*
>
> *Assim, a fiscalização autuou os períodos de 2008 e 2009 abrangidos pela regra da Lei n. 9.718/98, mas excluiu dos autos qualquer montante posterior ao advento da Lei n. 11.941/2009, que expressamente revogou o § 1o do art. 3o daquele diploma legal e, como consequência, limitou o conceito de faturamento para a receita bruta da pessoa jurídica, razão pela qual as receitas decorrentes de subvenções deixaram de ser incluídas nas determinação das bases de cálculos do PIS e da COFINS.*

Por seu turno, o recorrente afirma que a tributação de PIS e COFINS está incorreta e que o entendimento adotado na decisão recorrida contraria a jurisprudência do CARF, manifestada nos Acórdãos n° 3201-002.228 e n° 3201-002.229, os quais adotam as seguintes ementas, respectivamente:

> *Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*
>
> *Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007*
>
> *CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL NÃO OSTENTA NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA OU FATURAMENTO, MAS DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS.*
>
> *Benefício fiscal decorrente de crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, concedido pelo Estado da Bahia não configura receita ou faturamento das empresas beneficiadas do regime.*
>
> *COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL DECORRENTE DE CRÉDITO PRESIMIDO DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.*
>
> *Não incide a Cofins apurada no regime não cumulativo sobre crédito presumido do ICMS, denominado de subvenção governamental, pois não configura receita ou faturamento, mas recuperação de custo ou despesa da pessoa jurídica.*
>
> *Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*
>
> *Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007*

Original

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL NÃO OSTENTA NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA OU FATURAMENTO, MAS DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS.

Beneficio fiscal decorrente de crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, concedido pelo Estado da Bahia não configura receita ou faturamento das empresas beneficiadas do regime.

PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL DECORRENTE DE CRÉDITO PRESIMIDO DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide a Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não cumulativo sobre crédito presumido do ICMS, denominado de subvenção governamental, pois não configura receita ou faturamento, mas recuperação de custo ou despesa da pessoa jurídica. [Acórdão n° 3201-002.228]

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Coftns Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL NÃO OSTENTA NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA OU FATURAMENTO, MAS DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS.

Benefício fiscal decorrente de crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, concedido pelo Estado da Bahia não configura receita ou faturamento das empresas beneficiadas do regime.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL DECORRENTE DE CRÉDITO PRESIMIDO DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide a Cofíns apurada no regime não cumulativo sobre crédito presumido do ICMS, denominado de subvenção governamental, pois não configura receita ou faturamento, mas recuperação de custo ou despesa da pessoa jurídica.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL NÃO OSTENTA NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA OU FATURAMENTO, MAS DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS.

Benefício fiscal decorrente de crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, concedido pelo Estado da Bahia não configura receita ou faturamento das empresas beneficiadas do regime.

PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL DECORRENTE DE CRÉDITO PRESIMIDO DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide a Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não cumulativo sobre crédito presumido do ICMS, denominado de subvenção governamental,

Original

> *pois não configura receita ou faturamento, mas recuperação de custo ou despesa da pessoa jurídica. [Acórdão n° 3201-002.229]*
>
> A leitura das ementas transcritas já é suficiente para deixar clara a existência de divergência de interpretação da legislação tributária, uma vez que elas afirmam expressamente que o valor das subvenções tem natureza de recuperação de custos e não pode ser considerado como receita, de forma que não podem integrar a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, enquanto a decisão recorrida afirma a natureza de receita dessa verba, resultando na necessidade de manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quanto a esse tópico.
>
> Conclusão
>
> Desta feita, em razão de terem sido atendidos os pressupostos de admissibilidade apenas quanto aos itens 1, 3 e 5 acima relatados, nos termos do artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n° 343, de 9 de junho de 2015, opino no sentido de DAR SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial do contribuinte.
>
> [...]
>
> De acordo.
>
> Atendidos os pressupostos de tempestividade e legitimidade, previstos no art. 67 do Regimento Interno do CARF, mas tendo sido demonstrada a divergência na interpretação da legislação tributária apenas em relação aos tópicos aqui intitulados " **Natureza da subvenção" (item 1), "Classificação contábil do crédito presumido de ICMS" (item 3) e "Tributação da subvenção pelo PIS e COFINS (item 5)**, decido DAR SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso, nos termos acima examinados.
>
> [...]

Cientificada do teor do despacho de admissibilidade do seu recurso especial a contribuinte apresentou agravo da referida decisão que restou parcialmente acolhido por meio do despacho de agravo proferido pelo presidente da 1ª Turma da CSRF (fls. 1587/1596), *verbis*: [EDELI]

> O Presidente da 2a Câmara da 1a Seção de Julgamento decidiu que não restou caracterizada divergência relativamente aos temas denominados "tributação da subvenção no regime de lucro presumido" e "erro no regime de tributação". Ainda, com referência ao tema "natureza da subvenção", concluiu-se não estabelecida a divergência em face do paradigma n° 1402-001.908.
>
> A agravante defende, relativamente ao tema "natureza da subvenção", que *a simples leitura da ementa do Acórdão n° 1402-001.908, apresentada no corpo do recurso especial, demonstra que houve sim o entendimento firme na divergência apontada, de que a natureza jurídica do Programa Pró-Emprego é subvenção para investimento*. Destaca que o voto vencedor do paradigma em momento algum classifica a subvenção como de custeio e, na conclusão final, trata a subvenção como de investimento.
>
> Consta do despacho agravado que:
>
> [...]
>
> O exame do paradigma evidencia que, analisando o benefício fiscal concedido ao sujeito passivo pelo Estado de Santa Catarina (Programa Pró-Emprego), o fiscal autuante concluiu tratar-se de subvenção corrente para custeio. A autoridade julgadora de 1a instância cancelou a exigência por entender que o benefício correspondia a *crédito escritural incentivado do ICMS*, representativo de *redução de custos dos bens adquiridos em razão da diminuição do ICMS a pagar*, apresentando natureza distinta de

Original

subvenção. O Conselheiro Relator restou vencido em sua proposta de negar provimento ao recurso de ofício sob o entendimento de que se estaria frente a *verdadeira subvenção para investimento*, independentemente da *vinculação no sentido de destinação dos recursos*, e especialmente no âmbito de incidência da CSLL e do IRPJ sobre lucro presumido, dado a norma que impõe o reconhecimento de tais valores como receita tributável (art. 38, §2° do Decreto-lei n° 1.598/77) ter aplicação restrita ao IRPJ apurado na sistemática do lucro real. O Colegiado recorrido, por maioria de votos, decidiu, nos termos do voto vencedor, que a exigência deveria ser restabelecida porque não foram preenchidos os requisitos legais para que as subvenções para investimento não fossem submetidas a tributação.

É certo, como aponta a autoridade agravada, que o voto condutor do julgado faz uso da expressão "ainda que se entenda que o benefício fiscal em análise seja uma subvenção para investimento", e assim põe em dúvida se o Colegiado atribuiu esta natureza ao benefício fiscal. Todavia, não se pode olvidar, como alerta a agravante, que a ementa trata o assunto como subvenções para investimento *que se sujeitam a tributação caso seja dada destinação diversa, inclusive na hipótese de distribuição de tais valores aos sócios da respectiva pessoa jurídica* e que o Conselheiro redator do voto vencedor conclui que a recorrente *deixou de contabilizar parte das subvenções para investimento como receita e, principalmente, não* constituiu a *reserva de incentivos fiscais, distribuindo, em seguida, lucros e resultados, incluindo aí tais subvenções*, deixando de atender *às condições legais impostas pela legislação tributária para que os valores de subvenção para investimentos recebidos não compusessem a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins.*

De fato, se a maioria do Colegiado recorrido tivesse alguma objeção à classificação da subvenção como sendo de investimento, bastaria apresentá-las para corroborar a acusação fiscal, sem a necessidade de adentrar aos demais requisitos que somente devem ser cogitados frente a subvenção para investimento.

Sob esta ótica, portanto, deve ser admitida a divergência também em face do paradigma n° 1402-001.908.

[...]

Por fim, quanto ao tema "erro no regime de tributação", a agravante aduz ter comprovado, inclusive nas razões de recurso especial, que nos anos de 2010 e 2011, considerando a receita omitida e a receita declarada, o somatório ultrapassa o limite do lucro presumido. O paradigma, por sua vez, concluiu que ultrapassado o limite legal do lucro presumido, há mudança do regime de tributação para o lucro real, devendo ser cancelado o lançamento por vício na apuração da base de cálculo tributável.

A questão foi assim abordada no acórdão recorrido:

> *Por fim, a Recorrente alega, ainda, que haveria vício insanável na autuação, por força de erro no regime de tributação dos anos-calendário de 2010 e 2011, pois entende que, acaso consideradas como receita operacional, o montante omitido a partir das subvenções ultrapassaria o limite previsto para o lucro presumido nos períodos.*
>
> *Todavia, convém destacar que a Recorrente só formulou esse argumento em memoriais.*
>
> *Sabe-se que o limite para opção pelo lucro presumido é verificado em relação à receita bruta total do ano-calendário anterior e que quando a pessoa jurídica ultrapassa o limite legal em algum período de apuração dentro do próprio ano-calendário, tal fato não implica necessariamente mudança do regime de tributação, podendo permanecer a tributação com base no lucro presumido dentro deste mesmo ano.*

Original

Ademais, o raciocínio da Recorrente, acaso utilizado, colocaria em dúvida o próprio enquadramento da empresa nos regimes diferenciados de Santa Catarina (artigo 148A do RICMS/SC, entre outros), visto que os compromissos assumidos, acaso atendidos, implicam atividade econômica vultosa e totalmente incompatível com os limites fixados pela sistemática do lucro presumido.

Transcrevemos e destacamos alguns exemplos dos benefícios concedidos, com os respectivos períodos de vigência e montantes, conforme constam dos autos:

> 1. A partir de setembro de 2009 e até dezembro de 2011, por meio do Parecer TTD n° 0916/2009 - COGAT (fls. 886/897), fundamentado no art. 148-A do RICMS/SC, foi revogado o regime anterior e concedidas novas condições de utilização do benefício fiscal, com vigência até dezembro de 2011. Do referido parecer extraemse as principais obrigações da empresa para usufruir do regime, assumidas no Protocolo de Intenções firmado com o Estado em 22 de junho de 2008. São elas: **(i) incrementar o volume de importações em volume não inferior a R$ 350.000.000,00,** no período de 12 meses a contar da data de concessão do regime, e **de R$ 500.000.000,00 nos 12 meses seguintes**; (...)
>
> 2. Tratamento Tributário Diferenciado n° 115000001384380 -Termo de Concessão n° 115000004484105 (fls. 661/672, e anexo à impugnação fls. 926/937) consistindo em diferimento do ICMS devido na importação, diferimento parcial nas operações internas subseqüentes e crédito presumido nas operações subsequentes à importação e dispensa de apresentação de garantia do ICMS diferido. **Data 27 de dezembro de 2011** -vigência a partir de 01/2012. **Dentre as obrigações específicas atribuídas ao contribuinte, cabe destacar (i) obter um faturamento não inferior a R$ 250.000.000,00 (...)** (grifamos)

Como a própria Recorrente afirma às fls. 64 do Recurso Voluntário, ao postular o suposto efeito confiscatório das autuações, que a soma, durante 5 anos, dos valores distribuídos a título de lucros seria no máximo de 5 milhões de reais, o que seria "astronomicamente distante" de um resultado hipotético de 250 milhões, parece-me que o reconhecimento, pela interessada, do verdadeiro porte econômico da empresa fulmina a tese defendida em memoriais. Some-se a isso a ausência de qualquer cálculo ou documento comprobatório apresentado junto com os memoriais.

Forçoso, portanto, afastar a pretensão da Recorrente sobre este ponto, assim como considerar plenamente jurídicos e conforme o ordenamento os lançamentos efetuados pela autoridade fiscal, bem assim a sistemática de apuração neles utilizada.

A interessada suscitou omissão cuja demonstração restou infirmada no exame de admissibilidade dos embargos, sob os seguintes fundamentos:

No que se refere à possíveis omissões, assim se manifestou a embargante:

> Omissão na análise do próprio demonstrativo que consta do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal - possibilidade de ofício de se verificar as diferenças para os regimes de tributação.
>
> Conforme apreciado pelo v. Acórdão, foi alegado pela Embargante vício insanável na autuação, por força de erro no regime de tributação dos anos calendários de 2010 e 2011, pois entende que, acaso consideradas como receita operacional, o montante omitido a partir das subvenções ultrapassaria o limite previsto para o lucro presumido nos períodos.

Original

> *Alega a embargante, quanto a este ponto, que o voto teria se omitido em relação aos regimes de tributação relativos a 2010 e 2011 e que não teria apreciado tabela constante do Termo de Verificação Fiscal.*
>
> *Ocorre que o voto condutor manifestou-se* ***expressamente*** *sobre a questão, nos seguintes termos:*
>
> *[...]*
>
> *Diante do enfrentamento direto da questão, somado ao fato de que a matéria só foi trazida em memoriais, conforme claramente destacado no Acórdão,* ***não se trata de omissão****, mas novamente de* ***entendimento diverso*** *daquele pretendido pela interessada.*

Observa-se no acórdão recorrido o entendimento de que *o limite para opção pelo lucro presumido é verificado em relação à receita bruta total do ano-calendário anterior* e, sob esta mesma premissa, o paradigma n° 9101-001.845 estipulou que:

> *Para os anos calendário de 2002 e 2003, tendo a receita bruta dos anos-calendário anteriores (2001 e 2002) ultrapassado os limites legais de, respectivamente, R$ 24.000.000,00 e R$ 48.000.000,00, a lei veda a tributação com base no lucro presumido, sendo obrigatória a determinação com base no lucro real (ou, na impossibilidade de apuração do lucro real, pelo arbitramento). Portanto, o lançamento com base no lucro presumido está em desacordo com a lei, cabendo seu cancelamento de oficio como determina o art. 53 da Lei n. 9.784, de 1999.*
>
> *Pelas razões expostas, declaro nulos os lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL relativos aos anos calendário de 2002 e 2003, por estarem em desacordo com a lei.*

É possível interpretar, frente a tais circunstâncias, que o acórdão recorrido demandou prova do efetivo porte econômico da empresa porque não vislumbrou esta demonstração nos autos, dado que, em passagem anterior do voto, o Conselheiro Relator havia declarado a regularidade do procedimento fiscal que classificou as subvenções como *outras receitas*, a serem tributadas integralmente na forma do art. 521 do RIR/99, sem a prévia aplicação do coeficiente de presunção. Logo, se as receitas de subvenção não integram a receita bruta para fins de aplicação do coeficiente de presunção, caberia à interessada provar que suas receitas da atividade superavam o limite para permanência na sistemática do lucro presumido.

Ocorre que, no exame de admissibilidade, foi admitida a divergência acerca da "classificação contábil do crédito presumido de ICMS", suscitada com o objetivo de que fosse reconhecido que *o valor do incentivo, quando considerado subvenção para custeio, deve ser incluído na receita operacional e, assim, ser tributado após a aplicação do índice do lucro presumido*. O dissídio jurisprudencial acerca do "erro no regime de tributação", portanto, passa a ser dependente da solução a ser dada acerca da "classificação contábil do crédito presumido de ICMS".

Por tais razões, deve ser dado seguimento ao recurso especial neste ponto para que, caso a interessada logre sucesso na sua pretensão de as subvenções serem tributadas mediante aplicação do coeficiente de presunção do lucro, a divergência acerca do regime de tributação aplicável nos anos-calendário de 2010 e 2011 possa ser apreciada.

Registre-se, por fim, que a agravante acrescenta que o erro no regime de tributação seria matéria de ordem pública, e subsidiariamente pede que, ante o conhecimento parcial do recurso especial, seja ela julgada nos exatos termos em que contido no apelo especial. Tal alegação, porém, não tem lugar em sede de agravo, que se destina, apenas, a

Original

> provocar a revisão do exame de admissibilidade, e não a apreciação do litígio suscitado em sede de recurso especial.
>
> Constato, ante o exposto, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de parcial reforma do despacho questionado.
>
> Proponho, assim, que o agravo seja: 1) ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente às matérias "**regime de tributação" e "natureza da subvenção", esta última também em face do paradigma n° 1402-001.908**; e 2) REJEITADO relativamente à matéria "tributação da subvenção no regime de lucro presumido", prevalecendo, nesta parte, a negativa de seguimento ao recurso especial expressa pelo Presidente da 2a Câmara da 1a Seção de Julgamento.
>
> [...]
>
> De acordo.
>
> REJEITO o agravo relativamente à matéria "tributação da subvenção no regime do lucro presumido" e confirmo a negativa de seguimento ao recurso especial nesta parte.
>
> ACOLHO o agravo relativamente às matérias "regime de tributação" e "natureza da subvenção", esta última também em face do paradigma n° 1402-001.908 e, nesta parte, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.
>
> [...]

A contribuinte concluiu seu recurso especial solicitando o provimento do mesmo, mediante o reconhecimento de que o benefício fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina trata-se de subvenção para investimento e que, ainda que se entenda tratar-se de subvenção para custeio, o lançamento deve ser cancelado pela impossibilidade de seu aperfeiçoamento nos termos do art. 142 do CTN.

E, eventualmente, caso seja mantido o lançamento com receita de subvenção para custeio, pede que a mesma seja classificada como resultado operacional nos termos em que prevê a legislação e, conseguinte, seja esta receita submetida ao coeficiente de presunção (coeficiente de lucratividade) para apuração da base de cálculo tributável e, que sejam cancelados os lançamento quantos aos anos-calendário 2010 e 2011 e cancelados os lançamento de PIS e Cofins.

Em 14/03/2017 a contribuinte foi intimada da decisão do Presidente da CSRF.

A contribuinte, então, apresentou Parecer Jurídico (fls. 1.605) em 06/04/2017, para corroborar suas razões.

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 09/05/2017, que apresentou contrarrazões ao recurso especial em 23/05/2017, requerendo: "*que os fundamentos do voto vencedor do acórdão recorrido, proferido pelo Eminente Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, sejam utilizados como CONTRARRAZÕES AO RECURSO ESPECIAL*".

O recurso especial foi então distribuído por sorteio para relatoria da ex-conselheira Cristiane Silva Costa que submeteu proposta de Resolução aprovada pelo colegiado desta 1ª Turma, sob o nº 9101-000.043 (fls. 1664/1690), na sessão de 07 de fevereiro de 2018, no seguinte sentido:

Original

> [...]
>
> Diante disso, **conheço do recurso do contribuinte** e reafirmo o entendimento àquela ocasião para votar pelo **sobrestamento do processo até 29/12/2018** dia seguinte ao prazo definido pela Cláusula Quarta acima referida, com a remessa dos autos à unidade de origem, que deve intimar desde já o contribuinte para que comprove, quando tiver conhecimento, o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

Nos termos do despacho de encaminhamento (fl. 1792) da unidade de origem, o processo ficou sobrestado até 29/12/2018. Tendo sido intimado o contribuinte em 08/03/2018 (fl. 1692 e 1695), este se manifestou em 27/12/2018 (fls. 1696, 1698 a 1791).

Com efeito, às fls. 1698/1699), a contribuinte apresenta petição de juntada de documentos nos seguintes termos:

> CAPITAL TRADE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., pessoa jurídica de direito privado já devidamente qualificada nos autos em epígrafe, vem, respeitosamente perante Vossas Senhorias, em atendimento ao disposto na Intimação SECAT/DRF/FNS nº 0122/2018, gerada por meio da Resolução nº 9101-000.043, comprovar o cumprimento dos requisitos tratados pelas Clausulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS nº 190/2017.
>
> Os benefícios fiscais objeto do auto de infração ora em discussão são 02 (dois), a saber: i) Pró-Emprego, e ii) Regime com base no art. 148-A.
>
> Para cumprimento ao disposto nas clausulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS nº 190/2017, o Estado de Santa Catarina editou o Decreto nº 1.750/20181 (íntegra anexo), que, dentre outros benefícios, listou os acima especificados.
>
> No caso do Pró-Emprego, referenciam-se principalmente os itens 589 a 598 constantes do ANEXO ÚNICO do Decreto 1.750/2018.
>
> No caso do art. 148-A, referencia-se principalmente o item 12 constante do ANEXO ÚNICO do Decreto 1.750/2018.
>
> Em relação a obrigação constante da clausula 4ª do Convênio ICMS nº 190/2017, no tocante do depósito dos dispositivos junto ao CONFAZ, há que se verificar que, no caso destes autos, tratando-se de benefícios fiscais não vigentes em 08 de agosto de 2017, o prazo para cumprimento desta medida é 31 de julho de 2019, nos termos do inciso II da referida clausula.
>
> Por fim, cumpridos os requisitos do Convênio ICMS nº 190/2017, tais benefícios fiscais devem ser considerados como efetivas subvenções para investimento, e, nesse sentido, deve-se anular integralmente o auto de infração em discussão, vez que lavrado contra a recorrente sob a premissa básica e equivocada de que se trataria de subvenções para custeio, fato que, por si só, torna maculada toda base legal e essência do auto de infração, o que leva à nulidade integral por vicio material.
>
> Ainda assim, por amor ao debate, não sendo este o entendimento destes N. Julgadores, tem-se que o auto de infração também deve ser anulado pelos demais argumentos constantes do Recurso Especial, a saber:
>
> a) A correta forma de Classificação e de Tributação do Benefício Fiscal (Crédito Presumido de ICMS) concedido pelo Estado de Santa Catarina ao caracteriza-lo como Subvenção para Custeio, posto que assim considerado deveria integrar Resultado Operacional e, por consequência, ser submetido ao percentual de lucratividade para apuração da base de cálculo tributável, o que não foi observado

Original

pela d. Fiscalização, sendo este um vício insanável que atinge à materialidade do lançamento e leva ao seu cancelamento;

b) Divergência quanto à natureza do Benefício Fiscal (Crédito Presumido de ICMS) Concedido pelo Estado de Santa Catarina (Regime do art. 148- A do RICMS/SC e Regime do PRÓ-EMPREGO). Subvenção para Custeio ou Subvenção para Investimento, o que leva ao cancelamento da exigência pela impossibilidade de inovação das razões de lançar;

c) Erro no Regime de Tributação para os Anos-Calendários 2010 e 2011 – Matéria de Ordem Pública, posto que nesses anos ao considerar as subvenções recebidas e a receita da atividade da Recorrente se tem por superado o limite do lucro presumido e, nesse cenário, deveria a d. Fiscalização ter realizado o lançamento pelo lucro real nos respectivos anos-calendários; e

d) A não Incidência das Subvenções na Base de Cálculo do PIS e da COFINS.

Por todo exposto, reiterando em todos os termos as razões contidas no Recurso Especial, bem como os fundamentos ora apresentados, em especial a juntada do Decreto nº 1.750/2018, a Recorrente pugna pelo provimento do recurso, a fim de que sejam cancelados os lançamentos fiscais, nos termos fundamentados.

Na sequência os autos retornaram ao CARF para prosseguimento, tendo sido proferido despacho de saneamento (fls. 1795) para ciência da Procuradoria da Fazenda Nacional quanto ao teor dos documentos acostados aos autos pela recorrente, tendo esta se dado por cientificada (fls. 1797).

Tendo em vista a extinção do mandato da d. conselheira relatora, os autos foram devolvidos e submetidos a novo sorteio para este relator com vistas ao prosseguimento do julgamento.

Após o processo ter retornado à pauta de julgamento na sessão de 14/07/2022, quando o julgamento do recurso foi interrompido devido a pedido de vista, a contribuinte apresentou petição nos autos (fls. 1829/1832), em 22 de julho de 2022, na qual noticia a existência de um fato novo que entende que deva ser considerado pelo colegiado no deslinde do presente processo, *verbis*:

[...]

Após a inclusão do feito em pauta de julgamento, a Recorrente tomou conhecimento da existência de Mandado de Segurança Coletivo (5012860- 39.2014.404.7200/SC) ajuizado pelo Sindicato das Empresas de Comercio Exterior do Estado de Santa Catarina (SINDITRADE), transitado em julgado em 08/06/2020 e cujo prazo de ação rescisória não ajuizada expirou em 08/06/2022 (mês anterior ao presente julgamento), na qual se reconheceu direito às empresas representadas pelo Sindicato, optantes do lucro presumido, de que não seja o crédito presumido objeto de tributação pelo IRPJ e CSLL.

Senão vejamos trechos da r. Sentença que concedeu a segurança, confirmada pelo C. Superior Tribunal de Justiça:

"**Trata-se de ação na qual o impetrante pede para assegurar aos substituídos, optantes do regime de apuração tributária pelo lucro presumido, o direito de não incluir o crédito presumido de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro**

Original

> **Líquido - CSLL**. Pede, ainda, para declarar o direito dos substituídos à compensação dos valores indevidamente recolhidos nos últimos 5 anos.
>
> (...)
>
> ANTE O EXPOSTO, CONCEDO PARCIALMENTE a segurança e julgo o processo com resolução do mérito - art. 269, I, CPC. Por conseguinte:
>
> **a) DECLARO o direito de os substituídos com domicílio na circunscrição fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis/SC excluírem da base de cálculo de apuração do IRPJ e da CSLL os valores correspondentes aos créditospresumidos de ICMS;**
>
> **b) DETERMINO à autoridade impetrada que se abstenha de - já a partir da intimação desta sentença -, exigir dos substituídos supracitados o recolhimento do IRPJ e da CSLL em desacordo com o critério de cálculo retro-declarado, bem como, de aplicar-lhes multas e demais sanções administrativas;"**

Referido Mandado de Segurança foi ajuizado em favor da categoria da qual a Recorrente faz parte, portanto, é alcançada pelos efeitos da coisa julgada que tem natureza mandamental e que, conforme determinado no item "b" da parte dispositiva da Sentença, inclusive, se impôs que se abstenha da cobrança do IRPJ e CSLL sobre o crédito presumido de ICMS, bem como impede a aplicação de multa e sanções administrativa (tal como é o caso da presente exigência fiscal constituída por lançamento de ofício).

A coisa julgada, de natureza mandamental, impôs apenas uma condição para o aproveitamento do decidido, de que a abrangência é restrita aos substituídos/empresas que tiverem estabelecimento matriz na circunscrição fiscal da DRF de Florianópolis, caso da Recorrente que está localizada em Itajaí/SC e, nos termos do disposto no Anexo I da Portaria RFB Nº 1215, de 23 de julho de 2020, está abrangida pela DRF de Florianópolis/SC.

Importante destacar que o STJ, ao analisar o caso, superou análise e efeito da LC 160/2017, ao destacar que referida lei não teria o condão de afastar o argumento jurídico pelo qual se concluiu ser inviável a tributação do crédito presumido pelo IRPJ e CSLL. Ou seja, eventuais requisitos ou condicionantes fiscais ou contábeis não seriam suficientes a justificar a tributação. Senão vejamos:

> "TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. **CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. CLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS PELA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017. REFLEXOS. AUSÊNCIA**. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.
>
> I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.
>
> II - A 1ª Seção desta Corte assentou o entendimento segundo o qual é inviável a inclusão de créditos presumidos de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da

Original

> CSLL, porquanto, a par de tais valores constituírem elementos estranhos à própria materialidade da hipótese de incidência de tais exações, posicionamento contrário sufragaria a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.
>
> **III - A classificação dos créditos presumidos de ICMS como subvenção para investimento, promovida pela Lei Complementar n. 160/2017, não tem o condão de interferir - menos ainda de elidir – a fundamentação calcada na ofensa ao princípio federativo. Ademais, ausente a própria materialidade da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, revela-se, também sob esse viés, desinfluente tal enquadramento.**
>
> IV - A Agravante não apresenta argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida.
>
> V - Em regra, descabe a imposição da multa, prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015, em razão do mero improvimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.
>
> VI - Agravo Interno improvido.
>
> (AgInt nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP N° 1532578 - SC, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 30/4/2019, DJe de 8/5/2019.)

Portanto, conclui-se que o julgamento objeto do PAF nº 11516.723.135/2012-03 deve respeitar e aplicar o conteúdo material conformado com a coisa julgada constante do Mandado de Segurança nº 5012860-39.2014.404.7200/SC, pelos seguintes motivos:

1) O conteúdo material do referido mandado de segurança é o mesmo deste PAF nº 11516.723.135/2012-03, qual seja, a tributação (ou não) de créditos presumidos de ICMS para empresas optantes pelo lucro presumido;

2) O referido mandado de segurança transitou em julgado em 08/06/2020;

3) Transcorreu o prazo de 2 anos da ação rescisória em 08/06/2022, sem que a UNIÃO a tenha proposto, estabilizando-se, em definitivo, o conteúdo decisório ali definido;

4) A Recorrente, CAPITAL TRADE, é integrante da categoria substituída no mandado de segurança, pois: i) trata-se de uma empresa de comércio exterior (trading company), e ii) está situada, desde sua constituição, na cidade de Itajaí, onde também está localizado o SINDITRADE; 5) A cidade de Itajaí está submetida à circunscrição da DRF de Florianópolis, onde domiciliado a autoridade coatora, em consonância com o requisito imposto pelo decisum;

6) A ordem mandamental está em pleno vigor, devendo a UNIÃO dela conhecer e lhe aplicar, independentemente do momento em que levada a conhecimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, uma vez que a eventual manutenção do presente auto de infração contrariaria de forma evidente o comando judicial ali definido, que determina: i) a exclusão do crédito presumido de ICMS das bases de tributação do IRPJ e CSLL, ii) a abstenção da UNIÃO em exigir referido crédito tributário (justamente o que se esta a fazer neste PAF), e iii) o direito de restituição dos valor pagos indevidamente nos últimos 5 anos;

7) Por fim, não menos importante, o fato de que a referida decisão assentou a ilegalidade na exigência tributária independentemente dos efeitos da LC nº 160,

Original

notadamente refutando a interpretação de que a forma de contabilização justificaria tal lançamento.

De forma a facilitar a compreensão dos fatos ora apresentados, a Recorrente apresenta nesta oportunidade a inicial do referido mandado de segurança, a sentença que concedeu a segurança, bem como a sentença que apreciou os embargos declaratórios, o v. Acórdão do STJ que confirmou a r. Sentença e a certidão de trânsito em julgado do feito, bem como o Anexo I da Portaria RFB Nº 1215, de 23 de julho de 2020. P

Portanto, em vista deste fato novo que se leva a conhecimento de Vossas Senhorias, a Recorrente pugna que seja apreciado, de modo que seja aplicada a coisa julgada ao processo que se encontra em fase de julgamento, a fim de reconhecer a total improcedência da exigência fiscal.

É o relatório.

Original

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

Do conhecimento

Conforme relatado, o recurso especial foi admitido em relação às seguintes matérias:

- Natureza da subvenção

- Classificação contábil do crédito presumido de ICMS

- Regime de tributação em relação ao IRPJ/CSLL

- Tributação da subvenção pelo PIS e COFINS

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou qualquer objeção quanto ao conhecimento do recurso especial em suas contrarrazões.

Por ocasião da sessão de julgamento realizada em 07 de fevereiro de 2018 o recurso foi examinado por esta turma, tendo sido conhecido por unanimidade, nos termos do voto da então relatora, ex-conselheira Cristiane Silva Costa, verbis:

> O recurso especial é tempestivo, tendo sido admitido quanto às seguintes matérias:
>
> (i) **natureza do benefício fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina: subvenção para investimento**, tendo o Presidente de Câmara admitido a divergência quanto ao segundo paradigma (9101002.348), tratando especificamente do benefício do artigo 148A, do RICMS do Estado de Santa Catarina, e o Presidente da CSRF também quanto ao primeiro paradigma (1402001.908), que trataria do PróEmprego;
>
> (ii) **classificação do crédito presumido de ICMS**, caso interpretado como subvenção para custeio: Resultado operacional ou não operacional¸ tendo o Presidente de Câmara admitido a divergência quanto a ambos os paradigmas (910101.239 e 1101001.228) 1
>
> (iii) Erro no **regime de tributação para os anos de 2010 e 2011**, matéria admitida pelo Presidente da CSRF, com relação ao único paradigma indicado pelo Recorrente (9101001.845)
>
> (iv) Incidência das subvenções na base de cálculo do **PIS e da COFINS**, tema admitido pelo Presidente de Câmara, entendendo pelo conhecimento quanto a ambos os paradigmas (3201002.229 e 3201002.228).
>
> O tema erro no regime de tributação para os anos de 2010 e 2011 (item iii acima) só foi veiculado na esfera administrativa em memoriais de julgamento para o Colegiado de origem. A Turma a quo mencionou este fato e, mesmo assim, analisou-o. Além disso, o Presidente da CSRF relacionou o julgamento da matéria à classificação do crédito presumido de ICMS, verbis:

Original

> *Por tais razões, deve ser dado seguimento ao recurso especial neste ponto para que, caso a interessada logre sucesso na sua pretensão de as subvenções serem tributadas mediante aplicação do coeficiente de presunção do lucro, a divergência acerca do regime de tributação aplicável nos anos-calendário de 2010 e 2011 possa ser apreciada. (...)*
>
> Como o tema, portanto, foi expressamente analisado pela Turma a quo, entendo que é caso de conhecimento do recurso especial também quanto ao item iii acima (Erro no regime de tributação para os anos de 2010 e 2011)
>
> Nesse contexto, adoto as razões do Presidente de Câmara e do Presidente da CSRF para conhecimento do recurso especial quanto a todos os 4 (quatro) temas, admitindo-o com relação a todos os paradigmas relacionados. Lembro que a Procuradoria não questionou o conhecimento do recurso especial.
>
> [...]

Em que pese o conhecimento tenha sido apreciada quando foi proferida a Resolução nº 9101-000.043, nos termos do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno do CARF – Ricarf, "*as questões preliminares, prejudiciais ou mesmo de mérito já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, por ocasião do novo julgamento*".

Neste diapasão, examinando os acórdãos cotejados em relação à primeira matéria (Natureza da subvenção), entendo, com a devida vênia do r. despacho de admissibilidade do presidente da Câmara *a quo*, que o paradigma acolhido (9101-002.348) não se presta para caracterizar a divergência jurisprudencial suscitada quanto à natureza da subvenção.

Ocorre que, embora o paradigma arrolado trate da concessão de subvenções pelo Estado de Santa Catarina, nos moldes examinados nestes autos, naquele caso o colegiado se deparou com circunstâncias específicas que conduziram ao entendimento de que a contribuinte teria preenchido os requisitos legais para o reconhecimento de que se tratava de subvenção para investimentos, **notadamente o seu registro em reservas de capital e a comprovação da realização de investimentos por parte da beneficiária**.

Nota-se que, o relator do acórdão recorrido cita e afasta expressamente a similitude do presente caso com o que já havia sido examinado no processo nº **10920.724243/2012-51** no qual foi proferido o **Acórdão nº 1201-001.182**, que foi objeto do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, julgado pela 1ª Turma da CSRF e que ensejou o **Acórdão nº 9101-002.348**, ora trazido como paradigma pela recorrente.

Transcrevo as passagens do voto condutor do recorrido que expõem a questão, *verbis*:

> [...]
>
> Cabe aqui enfatizar que **o caso em tela difere daquele apreciado por esta Turma, quando do julgamento do processo n. 10920.724243/2012-51** (DIAMOND BUSINESS TRADING S/A), com relatoria do Conselheiro Marcelo Cuba Netto.
>
> **Naquela oportunidade a Turma decidiu, por maioria, que se tratava de subvenções para investimento e que o contribuinte havia preenchido os requisitos legais**, conforme se pode depreender do voto do relator:

Original

> *Isso posto, com base no conceito geral de subvenção (gênero) contido no art. 12, §§ 2° 3°, da Lei n° 4.320/64, e nas características específicas presentes na Lei Societária e no Decreto-lei n° 1.598/77, é possível concluir com segurança que as subvenções para investimento:*
>
> *a) sendo espécie do gênero "subvenções", são dotações orçamentárias realizadas pelo Estado a entidades de direito público ou de direito privado, sem caráter contraprestacional;*
>
> *b) tais dotações devem, necessariamente, ser registradas no patrimônio líquido da entidade beneficiária a título de reserva de capital, submetendo assim às limitações contidas no art. 200 da Lei Societária;*
>
> *c) em razão de seu nomen juris a ela atribuído, essas dotações têm como finalidade a realização de investimentos por parte da entidade beneficiária, e;*
>
> *d) são dotações orçamentárias que, inclusive, podem assumir a forma isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.*

Na hipótese dos autos, a própria Recorrente afirma que os benefícios oriundos dos dois regimes, Pró-emprego e Artigo 148-A do RICMS/SC são decorrentes de operações de importação, atuam como redutor dos custos e são repassados, mediante negociação, aos seus clientes.

Como visto, **a contribuinte, submetida à sistemática do lucro presumido, contabilizou os montantes em conta de ativo, como comissões de importação e não como reserva de capital**. Conquanto não sujeita ao regime das sociedades anônimas, é fato que os valores não transitaram pelo resultado nem tampouco foram integralmente oferecidos à tributação.

E mais**: a análise dos atos concessórios dos benefícios demonstram, à evidência, que não houve qualquer condicionamento adicional, no sentido de expandir investimentos ou empreendimentos econômicos**, mas apenas o óbvio fato de que as atividades fossem mantidas no Estado de Santa Catarina e houvesse a geração de 25 empregos diretos, numa primeira etapa.

Vale dizer, não houve a exigência de qualquer investimento de caráter econômico ou de expansão como contrapartida aos milhões de reais auferidos a título de crédito presumido.

[...] (g.n.)

A questão da ausência de registro das subvenções em reserva de capital, que se constituiu em um fundamento autônomo suficiente para a manutenção do lançamento no acórdão recorrido sequer é discutida no paradigma arrolado que trata apenas da comprovação a efetiva aplicação dos recursos subvencionados em ativos da empresa para a caracterização da subvenção como sendo de investimento posto que, ao contrário do recorrido, o colegiado que proferiu o paradigma entendeu devidamente comprovado.

Importa transcrever a análise feita no acórdão paradigma, *verbis*:

> Estabelecidas as premissas, passo para a análise do caso concreto.
>
> Vale transcrever o art. 148-A do RICMS do Estado de Santa Catarina:
>
> [...]

Original

Por sua vez, o protocolo de intenções dispõe o seguinte:

[...]

Não há como se constatar (sic) a carga de generalidade apresentada pela norma e pelo protocolo de intenções, inclusive com meta bastante modesta quanto ao incremento de empregos (geração de 25 ou 30 cargos diretos).

Por sua vez, há outra condição que diz respeito ao incremento real das atividades da empresa, no sentido de se realizar operações de saída com mercadorias importadas por conta própria ou por encomenda, (1) nos 12 (doze) meses subsequentes à concessão do benefício, em montante igual ou superior a R$ 350.000.000,00 (trezentos e cinqüenta milhões de reais); e (2) a cada período de 12 (doze) meses posterior àquele previsto no item 1, em montante igual ou superior a R$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais).

Há que se registrar que a atividade da empresa diz respeito à importação, exportação e comércio de produtos eletro eletrônicos em geral, sob regime de trading, intermediação de negócios e participação no capital social de outras sociedades na qualidade de sócia quotista ou acionista (e-fl. 35).

Entendo que é inegável que, sob a perspectiva de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, **o estabelecimento de meta objetiva relativa ao acréscimo das operações que refletem a atividade finalística da empresa pode ter o efeito de provocar, sim, repercussão nos investimentos para que as condições sejam atendidas, refletidos, naturalmente, nos registros contábeis**.

Nesse sentido, passo ao **seguinte passo da análise, qual seja, constatar se, no período fiscalizado, a meta estabelecida pela norma estadual teve a repercussão esperada nos ativos da empresa**, de modo a refletir a efetividade da aplicação dos recursos subvencionados.

Transcrevo os esclarecimentos prestados pela Contribuinte (efls. 20/27) em face de questionamentos encaminhados pela autoridade autuante no decorrer da ação fiscal:

[...]

Os valores do balanço apresentados na resposta da Contribuinte guardam correlação com as DIPJ 2008 e 2009 (efls. 2974/3051).

Registra-se aumento expressivo de estoques dos anos de 2006 para 2007 (R$47.420.323,60) e de 2007 para 2008 (R$23.205.325,96). Inclusive, assiste razão à Contribuinte, ao afirmar que, em razão da natureza de sua atividade (revenda de produtos importados), a aplicação dos recursos em estoques encontra-se em consonância com a expansão do empreendimento econômico.

Em se tratando de ativo fixo, a rubrica "Terrenos", de 2006 para 2007 o valor passou de zero para R$2.401.431,00. No que concerne a "Edifícios e Construções", há aumento expressivo de 2007 para 2008 (de zero para R$30.203.159,22).

Por sua vez, o valor lançado como subvenções na autuação fiscal foi no montante de R$53.736.096,00 (efls. 3338).

Ora, **a documentação trazida aos autos evidencia a efetiva aplicação dos recursos subvencionados**.

Portanto, em razão de meta objetiva estabelecida na norma estadual, e da sua repercussão mediante a efetiva aplicação dos recursos visando a implantação e expansão do empreendimento econômico, entendo que os recursos em debate são subvenções para investimentos.

Original

[...]

Como se vê, a despeito do acórdão paradigma divergir do recorrido quanto à própria compreensão da natureza do incentivo, mediante a mera análise dos instrumentos legais e contratuais que lhe deram suporte, o fato é que o acórdão paradigma se ampara também e fundamentalmente em premissas factuais que apontam que houve a efetiva aplicação dos recursos subvencionados pela contribuinte, o que não se vislumbrou no recorrido.

Assim, não é possível saber como se conduziria o colegiado paradigma na análise de quadro fático substancialmente diverso ao examinar a caracterização da natureza da subvenção do incentivo fiscal recebido pela ora recorrente.

Já com relação ao paradigma nº 1402-001.908, admitido por meio do despacho de agravo, a divergência também não se estabelece, pois ainda que seja reconhecido que se trata de subvenção para investimento, isto não descaracterizaria a receita como tributável, pois ainda assim seria necessário o atendimento de outras condições, como a constituição de reserva de incentivos fiscais dos valores recebidos, no que, aliás o paradigma citado converge com o recorrido ao dar provimento ao recurso de ofício justamente por este fundamento, conforme se colhe na conclusão do voto vencedor da lavra do d. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, *verbis*:

> Desse modo, conclui-se que a recorrente ao não contabilizar parte das subvenções para investimento como receita e, principalmente, não constituir a reserva de incentivos fiscais, distribuindo, em seguida, lucros e resultados, incluindo aí tais subvenções não atendeu às condições legais impostas pela legislação tributária para que os valores de subvenção para investimentos recebidos não compusessem a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins.

Desta feita, seja pelo fato de existir fundamento autônomo no acórdão recorrido concernente ao não registro das subvenções em reserva de capital, capaz por si só de impedir o tratamento fiscal da subvenção como sendo de investimento, seja pelo quadro fático substancialmente diverso entre o acórdão recorrido e os paradigmas admitidos, entendo que não restou configurada a divergência jurisprudencial.

Assim, voto por não conhecer do recurso especial quanto à primeira divergência suscitada.

Com relação à segunda matéria admitida (classificação contábil do crédito presumido de ICMS), com base nos paradigmas nº 9101-01.239 e 1101-001.228, verifica-se que a divergência apontada no sentido da classificação da receita no resultado operacional x não operacional não se estabelece quando examinados os paradigmas arrolados.

Em primeiro plano porque o recorrido examina a incidência do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro presumido, enquanto que os paradigmas examina a incidência pelo lucro real. Além disso, não discute essas receitas como operacional ou não operacional, mas apenas afirmam que as subvenções de custeio devem integrar o lucro operacional.

É o que se extrai na conclusão do voto vencedor do Acórdão paradigma nº 9101-01.239, da lavra do d. ex-conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias, *verbis*:

[...]

Original

> É Assim, ante a **inexistência** destes elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, **foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento**, é forçoso reconhecer que o benefício fiscal, caracterizado pela redução do valor a ser arrecadado pelo contribuinte**, não pode ser qualificado como subvenção para investimento**, mas para custeio, devendo seus valores serem computados na determinação do lucro operacional, conforme o art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506, de 1964, na forma determinada pela autoridade fiscal nos presentes autos.
>
> [...]

O mesmo se conclui ao exame do Paradigma nº 1101-001.228, que se limita a discutir a natureza do incentivo fiscal concedido pelo Estado do Ceará à contribuinte, concluindo que se tratava de subvenção para custeio. A conclusão de que deveria integrar o resultado operacional da pessoa jurídica é decorrência lógica do entendimento sobre a matéria de fundo e desta forma foi trazido na ementa. Não se vislumbra qualquer discussão a respeito no voto condutor do acórdão, da lavra da d. conselheira Edeli Pereira Bessa.

Por fim, o acórdão recorrido discute a aplicação do art. 521 do RIR/99, que determina a adição das demais receitas à base de cálculo do tributo pelo lucro presumido, situação muito distinta da examinada nos acórdãos paradigmas que tratam de exigências em outro regime de tributação e, portanto, não trazem qualquer consideração sobre o alcance de tal dispositivo.

Ante ao exposto, voto por não conhecer do recurso quanto a esta matéria.

Outrossim e, também, com a devida vênia do r. despacho de agravo que a acolheu, entendo que também não restou caracterizada a divergência quanto à terceira matéria (Regime de tributação em relação ao IRPJ/CSLL), conforme havia sido analisado no despacho de admissibilidade, *verbis*:

> 4. Regime de tributação
>
> A quarta divergência apontada pelo recorrente diz respeito à determinação do regime de tributação que deve ser adotado para os anos 2010 e 2011.
>
> O recorrente afirma que a inclusão dos valores da subvenção no seu resultado elevaria esse resultado para valor acima do patamar admitido no regime do lucro presumido, o que forçaria a adoção do regime do lucro real, o qual não foi adotado pela fiscalização, resultando na nulidade da exigência realizada.
>
> A decisão recorrida corroborou os lançamentos realizados conforme o regime do lucro presumido, com a seguinte fundamentação (fl. 1215):
>
> > *Sabe-se que o limite para opção pelo lucro presumido é verificado em relação à receita bruta total do ano-calendário anterior e que quando a pessoa jurídica ultrapassa o limite legal em algum período de apuração dentro do próprio ano-calendário, tal fato não implica necessariamente mudança do regime de tributação, podendo permanecer a tributação com base no lucro presumido dentro deste mesmo ano.*
> >
> > *Ademais, o raciocínio da Recorrente, acaso utilizado, colocaria em dúvida o próprio enquadramento da empresa nos regimes diferenciados de Santa Catarina (artigo 148-A do RICMS/SC, entre outros), visto que os compromissos*

Original

assumidos, acaso atendidos, implicam atividade econômica vultosa e totalmente incompatível com os limites fixados pela sistemática do lucro presumido.

Como a própria Recorrente afirma às fls. 64 do Recurso Voluntário, ao postular o suposto efeito confiscatório das autuações, que a soma, durante 5 anos, dos valores distribuídos a título de lucros seria no máximo de 5 milhões de reais, o que seria "astronomicamente distante" de um resultado hipotético de 250 milhões, parece-me que o reconhecimento, pela interessada, do verdadeiro porte econômico da empresa fulmina a tese defendida em memoriais. Some-se a isso a ausência de qualquer cálculo ou documento comprobatório apresentado junto com os memoriais.

Forçoso, portanto, afastar a pretensão da Recorrente sobre este ponto, assim como considerar plenamente jurídicos e conforme o ordenamento os lançamentos efetuados pela autoridade fiscal, bem assim a sistemática de apuração neles utilizada.

Em resumo, a decisão recorrida entendeu como corretos os lançamentos conforme o regime do lucro presumido por adotar os seguintes entendimentos: (i) é possível a manutenção do regime do lucro presumido no ano em que o limite de permanência no regime é extrapolado; (ii) o contribuinte não provou que o referido limite foi extrapolado, tendo inclusive argumentado em sentido oposto, quando combateu a multa exigida.

Por seu turno, o recorrente afirma que, em sede de embargos de declaração, trouxe elementos de prova que demonstram o excesso apontado. Todavia, os embargos não foram admitidos e as referidas provas não foram apreciadas.

Ainda assim, o recorrente afirma que o entendimento adotado na decisão recorrida contraria a jurisprudência do CARF, manifestada no Acórdão n° 9101-001.845, o qual adotou a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

NULIDADE. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. POSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO PELA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. EFEITO TRANSLA TIVO DOS RECURSOS.

Ato administrativo (lançamento) eivado do vício de ilegalidade deve ser anulado pela Administração, como determina o art. 53 da Lei n° 9.784, de 1999. Nulidade do ato administrativo é matéria de ordem pública, e como tal pode ser conhecida de ofício em sede de recurso especial, quando ultrapassado o conhecimento, à luz do efeito translativo dos recursos.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ADOÇÃO DE CRITÉRIO DE APURAÇÃO DA

BASE DE CÁLCULO VEDADO POR LEI.

É nulo o lançamento que não observou a lei, no que se refere à apuração da base de cálculo.

Transcreve-se trecho do respectivo voto condutor:

Como registrado no relatório, em memorial e em sustentação oral a Recorrente suscita a nulidade do lançamento por violação da legalidade no que diz respeito à determinação da base de cálculo. Isso porque, ao constatar que a receita auferida pelo contribuinte é superior ao limite previsto na lei para a sujeição à

Original

tributação pelo lucro presumido, a autoridade fiscal estava obrigada a efetuar o lançamento com base no lucro real.

Como não há indicação nos autos da receita bruta auferida no ano-calendário de 2000, não há como invalidar a opção exercida pelo contribuinte para o ano-calendário de 2001, e neste caso não haveria reparo a fazer no lançamento caso os tributos ali exigidos já não tivesse sido fulminado pela decadência.

Para os anos calendário de 2002 e 2003, tendo a receita bruta dos anos-calendário anteriores (2001 e 2002) ultrapassado os limites legais de, respectivamente. RS 24.000.000,00 e RS 48.000.000.00, a lei veda a tributação com base no lucro presumido, sendo obrigatória a determinação com base no lucro real (ou, na impossibilidade de apuração do lucro real, pelo arbitramento). Portanto, o lançamento com base no lucro presumido está em desacordo com a lei, cabendo seu cancelamento de ofício como determina o art. 53 da Lei n. 9.784. de 1999.

A leitura desse acórdão permite verificar que a respectiva decisão de anular o auto de infração pelo lucro presumido se deu pelo fato de o recorrente ter demonstrado que o limite de permanência nesse regime havia sido extrapolado nos anos correspondentes à exigência tributária.

Todavia, a situação na decisão recorrida é diversa, pois um dos fundamentos dessa decisão é o fato de o recorrente não ter demonstrado que houve o alegado excesso.

Assim, há uma incongruência fática entre os dois processos contrapostos, o que impede afirmar que as diferentes medidas adotadas se deram por uma divergência na interpretação da legislação, sendo até mesmo correto afirmar que diferentes medidas são autorizadas, em tese, diante de diferentes quadros fáticos. Dessa forma, entendo que o acórdão paradigma não é hábil para estabelecer a divergência apontada e o recurso não deve ter seguimento quanto a esse tópico.

[...]

No despacho de agravo, por outro lado, sustentou-se a admissibilidade do recurso, nestes termos:

[...]

Por fim, quanto ao tema "erro no regime de tributação", a agravante aduz ter comprovado, inclusive nas razões de recurso especial, que nos anos de 2010 e 2011, considerando a receita omitida e a receita declarada, o somatório ultrapassa o limite do lucro presumido. O paradigma, por sua vez, concluiu que ultrapassado o limite legal do lucro presumido, há mudança do regime de tributação para o lucro real, devendo ser cancelado o lançamento por vício na apuração da base de cálculo tributável.

A questão foi assim abordada no acórdão recorrido:

Por fim, a Recorrente alega, ainda, que haveria vício insanável na autuação, por força de erro no regime de tributação dos anos-calendário de 2010 e 2011, pois entende que, acaso consideradas como receita operacional, o montante omitido a partir das subvenções ultrapassaria o limite previsto para o lucro presumido nos períodos.

Todavia, convém destacar que a Recorrente só formulou esse argumento em memoriais.

Sabe-se que o limite para opção pelo lucro presumido é verificado em relação à receita bruta total do ano-calendário anterior e que quando a pessoa jurídica

Original

ultrapassa o limite legal em algum período de apuração dentro do próprio ano-calendário, tal fato não implica necessariamente mudança do regime de tributação, podendo permanecer a tributação com base no lucro presumido dentro deste mesmo ano.

Ademais, o raciocínio da Recorrente, acaso utilizado, colocaria em dúvida o próprio enquadramento da empresa nos regimes diferenciados de Santa Catarina (artigo 148A do RICMS/SC, entre outros), visto que os compromissos assumidos, acaso atendidos, implicam atividade econômica vultosa e totalmente incompatível com os limites fixados pela sistemática do lucro presumido.

Transcrevemos e destacamos alguns exemplos dos benefícios concedidos, com os respectivos períodos de vigência e montantes, conforme constam dos autos:

> 1. A partir de setembro de 2009 e até dezembro de 2011, por meio do Parecer TTD n° 0916/2009 - COGAT (fls. 886/897), fundamentado no art. 148-A do RICMS/SC, foi revogado o regime anterior e concedidas novas condições de utilização do benefício fiscal, com vigência até dezembro de 2011. Do referido parecer extraemse as principais obrigações da empresa para usufruir do regime, assumidas no Protocolo de Intenções firmado com o Estado em 22 de junho de 2008. São elas: **(i) incrementar o volume de importações em volume não inferior a R$ 350.000.000,00,** no período de 12 meses a contar da data de concessão do regime, e **de R$ 500.000.000,00 nos 12 meses seguintes**; (...)
>
> 2. Tratamento Tributário Diferenciado n° 115000001384380 -Termo de Concessão n° 115000004484105 (fls. 661/672, e anexo à impugnação fls. 926/937) consistindo em diferimento do ICMS devido na importação, diferimento parcial nas operações internas subseqüentes e crédito presumido nas operações subsequentes à importação e dispensa de apresentação de garantia do ICMS diferido. **Data 27 de dezembro de 2011** -vigência a partir de 01/2012. **Dentre as obrigações específicas atribuídas ao contribuinte, cabe destacar (i) obter um faturamento não inferior a R$ 250.000.000,00 (...)** (grifamos)

Como a própria Recorrente afirma às fls. 64 do Recurso Voluntário, ao postular o suposto efeito confiscatório das autuações, que a soma, durante 5 anos, dos valores distribuídos a título de lucros seria no máximo de 5 milhões de reais, o que seria "astronomicamente distante" de um resultado hipotético de 250 milhões, parece-me que o reconhecimento, pela interessada, do verdadeiro porte econômico da empresa fulmina a tese defendida em memoriais. Some-se a isso a ausência de qualquer cálculo ou documento comprobatório apresentado junto com os memoriais.

Forçoso, portanto, afastar a pretensão da Recorrente sobre este ponto, assim como considerar plenamente jurídicos e conforme o ordenamento os lançamentos efetuados pela autoridade fiscal, bem assim a sistemática de apuração neles utilizada.

A interessada suscitou omissão cuja demonstração restou infirmada no exame de admissibilidade dos embargos, sob os seguintes fundamentos:

No que se refere à possíveis omissões, assim se manifestou a embargante:

> Omissão na análise do próprio demonstrativo que consta do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal - possibilidade de ofício de se verificar as diferenças para os regimes de tributação.

Original

> Conforme apreciado pelo v. Acórdão, foi alegado pela Embargante vício insanável na autuação, por força de erro no regime de tributação dos anos calendários de 2010 e 2011, pois entende que, acaso consideradas como receita operacional, o montante omitido a partir das subvenções ultrapassaria o limite previsto para o lucro presumido nos períodos.

> *Alega a embargante, quanto a este ponto, que o voto teria se omitido em relação aos regimes de tributação relativos a 2010 e 2011 e que não teria apreciado tabela constante do Termo de Verificação Fiscal.*
>
> *Ocorre que o voto condutor manifestou-se* ***expressamente*** *sobre a questão, nos seguintes termos:*
>
> *[...]*
>
> *Diante do enfrentamento direto da questão, somado ao fato de que a matéria só foi trazida em memoriais, conforme claramente destacado no Acórdão,* ***não se trata de omissão****, mas novamente de* ***entendimento diverso*** *daquele pretendido pela interessada.*

Observa-se no acórdão recorrido o entendimento de que *o limite para opção pelo lucro presumido é verificado em relação à receita bruta total do ano-calendário anterior* e, sob esta mesma premissa, o paradigma n° 9101-001.845 estipulou que:

> *Para os anos calendário de 2002 e 2003, tendo a receita bruta dos anos-calendário anteriores (2001 e 2002) ultrapassado os limites legais de, respectivamente, R$ 24.000.000,00 e R$ 48.000.000,00, a lei veda a tributação com base no lucro presumido, sendo obrigatória a determinação com base no lucro real (ou, na impossibilidade de apuração do lucro real, pelo arbitramento). Portanto, o lançamento com base no lucro presumido está em desacordo com a lei, cabendo seu cancelamento de oficio como determina o art. 53 da Lei n. 9.784, de 1999.*
>
> *Pelas razões expostas, declaro nulos os lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL relativos aos anos calendário de 2002 e 2003, por estarem em desacordo com a lei.*

É possível interpretar, frente a tais circunstâncias, que o acórdão recorrido demandou prova do efetivo porte econômico da empresa porque não vislumbrou esta demonstração nos autos, dado que, em passagem anterior do voto, o Conselheiro Relator havia declarado a regularidade do procedimento fiscal que classificou as subvenções como *outras receitas*, a serem tributadas integralmente na forma do art. 521 do RIR/99, sem a prévia aplicação do coeficiente de presunção. Logo, se as receitas de subvenção não integram a receita bruta para fins de aplicação do coeficiente de presunção, caberia à interessada provar que suas receitas da atividade superavam o limite para permanência na sistemática do lucro presumido.

Ocorre que, no exame de admissibilidade, foi admitida a divergência acerca da "classificação contábil do crédito presumido de ICMS", suscitada com o objetivo de que fosse reconhecido que *o valor do incentivo, quando considerado subvenção para custeio, deve ser incluído na receita operacional e, assim, ser tributado após a aplicação do índice do lucro presumido*. O dissídio jurisprudencial acerca do "erro no regime de tributação", portanto, passa a ser dependente da solução a ser dada acerca da "classificação contábil do crédito presumido de ICMS".

Por tais razões, deve ser dado seguimento ao recurso especial neste ponto para que, caso a interessada logre sucesso na sua pretensão de as subvenções serem tributadas mediante aplicação do coeficiente de presunção do lucro, a divergência acerca do regime de tributação aplicável nos anos-calendário de 2010 e 2011 possa ser apreciada.

Original

[...]

Com a devida vênia do entendimento trazido no despacho de agravo, entendo que há circunstâncias bastante distintas entre os acórdãos cotejados, notadamente no fato de que no paradigma é certo e não há qualquer discussão quanto ao montante da receita bruta experimentada em cada período. No acórdão recorrido, de outra parte, a discussão ficou centrada na tributação das receitas de subvenção que foram parcialmente ofertadas à tributação pela contribuinte como se fossem receita bruta.

Além de ter sido (a subvenção) tratada no lançamento como sendo de natureza distinta, ou seja, não se tratar de receita bruta da atividade sujeita aos limites para apuração pelo lucro presumido, entendimento corroborado pelo acórdão recorrido, este expressamente apontou outras razões de fato para indeferir o pleito, notadamente a ausência de qualquer demonstração e comprovação da situação, que fora apresentada apenas em memoriais, mas ainda assim conhecida pelo colegiado *a quo*.

Assim, a despeito de ter sido questionada a omissão em embargos, que não foi acolhida, entendo que não restou caracterizada a divergência quanto à terceira matéria.

Por fim, entendo que restou caracterizada a divergência quanto à quarta matéria admitida, nos termos do despacho de admissibilidade recursal, cujos fundamentos adoto nos moldes do art. 50, § 1º da Lei nº 9784/1999.

Com relação ao noticiado fato novo concernente à decisão transitada em julgado em ação de mandado de segurança coletivo impetrado por sindicato representante das empresas de comércio exterior no Estado de Santa Catarina em face do Delegado da Receita Federal em Florianópolis, que afastaria a tributação do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e do CSLL entendo que não cabe a este colegiado apreciar o seu alcance e aplicabilidade ao presente caso.

Em primeiro plano porque não sendo conhecido o recurso especial quanto às matérias relacionadas ao IRPJ e a CSLL sobre as referidas subvenções, falece competência a este colegiado para apreciar quaisquer outras alegações, ainda que tenham natureza de ordem pública.

Este o entendimento já manifestado por este colegiado expresso no voto vencedor da d. conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 9101-006.311[1]:

> [...]
>
> Neste cenário, sem que tenha sido aqui replicada a divergência que levou esta Turma a decidir favoravelmente à Contribuinte no processo nº 16561.000217/2008-60, a competência de julgamento instaurada nestes autos se limita à divergência jurisprudencial que reste aqui demonstrada, ainda que, ao final, com a inovação do pedido recursal pelo fato novo ocorrido, a solução do litígio possa contemplar esta ocorrência.

[1] Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros Lívia de Carli Germano e Carlos Henrique de Oliveira. Ausente o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Original

> De outro lado, também não é possível considerar prejudicado o recurso especial por perda de objeto, sob o entendimento de que o sobrestamento deixou de ter razão com a decisão definitiva dos autos principais. A Contribuinte mantém o interesse em reformar o acórdão recorrido para que a decisão do recurso voluntário contemple a decisão final do processo principal, e a divergência jurisprudencial deveria ser analisada em face do contexto fático presente no momento em que interposto recurso especial contra o acórdão recorrido.
>
> Assim, o recurso especial interposto deve ser analisado quanto à possibilidade de seu conhecimento e, se este Colegiado for competente para apreciá-lo, também competente será para apreciar a petição de fato novo trazida aos autos, atribuindo-lhe as consequências que entender pertinentes.
>
> Estas as razões, portanto, para REJEITAR a preliminar suscitada pela I. Relatora, e considerar que o recurso especial interposto não está prejudicado, e demanda análise de seu conhecimento e prévia afirmação da competência desta instância especial para a apreciação do pedido da Contribuinte.
>
> [...]

Em segundo lugar, verifica-se que o referido mandado de segurança foi impetrado contra o Delegado da DRF-Florianópolis, a quem cabe observar a decisão judicial proferida nos casos concretos, de sorte que cabe àquela autoridade verificar a aplicação da mesma ao presente caso e, sendo o caso, rever de ofício o lançamento para torna-lo insubsistente.

Assim, voto no sentido de não conhecer do alegado fato novo suscitado pela recorrente.

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso especial interposto apenas quanto à quarta matéria admitida (Tributação da subvenção pelo PIS e COFINS).

Mérito

Tributação da subvenção pelo PIS e COFINS

A recorrente afirma que não pode ser incluído na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS os valores considerados como subvenção para custeio, por não serem receita da empresa, mas apenas uma renúncia fiscal.

Nesse sentido aponta o entendimento dos paradigmas colacionados que trazem entendimento de que as subvenções tem natureza de recuperação de custos e não podem ser consideradas como receita, de forma que não podem integrar a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS.

O acórdão recorrido assim se pronunciou sobre a matéria:

> [...]
>
> No que tange aos lançamentos a título de PIS e COFINS o entendimento é o mesmo, ao tempo da vigência da Lei n. 9.718/98, que considerava que as bases de cálculo do PIS e da COFINS eram definidas a partir do conceito de receita bruta.
>
> Assim, a fiscalização autuou os períodos de 2008 e 2009 abrangidos pela regra da Lei n. 9.718/98, mas excluiu dos autos qualquer montante posterior ao advento da Lei n.

Original

11.941/2009, que expressamente revogou o § 1° do art. 3° daquele diploma legal e, como consequência, limitou o conceito de faturamento para a receita bruta da pessoa jurídica, razão pela qual as receitas decorrentes de subvenções deixaram de ser incluídas nas determinação das bases de cálculos do PIS e da COFINS.

O assunto, inclusive, já foi objeto de Solução de Divergência, exarada pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da Receita Federal do Brasil:

> *SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA N 13, DE 28 DE ABRIL DE 2011 - D.O.U.: 20.05.2011*
>
> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*
>
> *EMENTA: Por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.*
>
> *A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do §1° do art. 3° da Lei n° 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art.79 da Lei No 11.941, de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo da mencionada contribuição.*
>
> *DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 150 da Constituição Federal; Art. 97 da Lei N. 5.172, de 1966 (CTN); Arts. 2° e 3°da Lei N. 9.178, de 1998; Art. 1° da Lei n° 10.637, de 2002; Inciso XII do art. 79*
>
> *da Lei n° 11.941, de 2009; Arts. 392 e 443 do Regulamento aprovado pelo Decreto N. 3.000, de 1999 (RIR/99); e Parecer*
>
> *Normativo CST N. 112, de 1978.*
>
> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*
>
> *EMENTA: Por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins.*
>
> *A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do § 1° do art. 3° da Lei No 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei No 11.941, de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Cofins, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo da mencionada contribuição.*
>
> *DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 150 da Constituição Federal; Art. 97 da Lei N. 5.172, de 1966 (CTN); Arts. 2° e 3°da Lei N. 9.178, de 1998; Art. 1°da Lei N. 10.833, de 2003; Inciso XII do art. 79 da Lei N. 11.941, de 2009; Arts. 392 e 443 do Regulamento aprovado pelo Decreto N. 3.000, de 1999 (RIR/99); e Parecer Normativo CST N. 112, de 1978.*

Procedentes, pois, os lançamentos efetuados.

[...]

Original

Com efeito, as receitas dessa natureza não se enquadram no conceito de faturamento.

De fato, a Lei nº 9.718/1998, em seu art. 3º, § 1º, alargou o conceito de faturamento previsto para a incidência das da contribuições ao PIS/Cofins, estendendo-o a toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, *verbis*:

> Art. 3º **O faturamento** a que se refere o artigo anterior **corresponde à receita bruta da pessoa jurídica**.
>
> § 1º **Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.**
>
> **[...]**
>
> **(g.n.)**

E, como bem observado no lançamento pela autoridade fiscal e pela decisão recorrida, tal dispositivo foi posteriormente revogado pela Lei nº 11.941/2009, produzindo efeitos a partir de maio de 2009.

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal – STF em julgamento do RE nº 585.235, em 10/09/2008, reconheceu em regime de repercussão geral a inconstitucionalidade deste dispositivo, *verbis*:

> Extraordinário. **Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade**. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.
>
> Decisão: **O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98** e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008.
>
> Tema
>
> 110 - Ampliação da base de cálculo da COFINS.
>
> Tese
>
> **É inconstitucional a ampliação da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98**. Obs: Redação da **tese aprovada** nos termos do item 2 da Ata da **12ª Sessão Administrativa do STF, realizada em 09/12/2015**

Original

(g.n.)

Assim, tendo em vista o disposto no art. 62, § 2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015[2], esta decisão deve ser reproduzida neste julgamento, de sorte que as receitas decorrentes da subvenção para custeio estão excluídas do conceito de faturamento para fins de apuração das contribuições ao PIS/Cofins no regime da cumulatividade, devendo ser afastada a exigência das contribuições sobre estas receitas.

Nesse sentido, em caso análogo, têm-se a jurisprudência da 3ª Turma da CSRF, especializada no julgamentos dessas contribuições, *verbis*:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/04/2001 a 30/04/2001, 01/06/2001 a 31/08/2001
>
> BASE DE CÁLCULO - EXCLUSÃO. RESSARCIMENTO DE CREDITO PRESUMIDO DE IPI.. ALARGAMENTO. LEI 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DO STF. REPERCUSSÃO GERAL.
>
> As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em regime de repercussão geral deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pelo contribuinte, por força do disposto no artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. A decisão que considerou constitucional o caput do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998 e declarou a inconstitucionalidade de seu § 1º estabeleceu que apenas o faturamento mensal da sociedade empresária, representado pela receita bruta advinda das atividades típicas da pessoa jurídica, integram a base de cálculo da COFINS. Portanto, o valor do ressarcimento de crédito presumido do IPI não compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins no sistema de apuração do regime cumulativo. (**Acórdão nº 9303-010.690, julgamento em 16/09/2020, Relatora Érika Costa Camargos Autran)**

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso da contribuinte quanto a esta matéria.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso especial da contribuinte e, na parte conhecida, em dar-lhe provimento para excluir a tributação das receitas de subvenção da base de cálculo das contribuições referentes ao PIS/Cofins.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

---

[2] Art. 62. [...]
[...]
§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Original

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Como bem exposto pelo I. Relator, o recurso especial da Contribuinte teve seguimento em face de quatro, das cinco matérias suscitadas em recurso especial. Apenas a discussão acerca de "tributação da subvenção no regime do lucro presumido" não teve seguimento. Esta Conselheira, à época na assessoria da Presidência da CSRF, propôs o seguimento do recurso especial em relação à 4ª matéria ("Regime de tributação em relação ao IRPJ/CSLL"), bem como ampliou o seguimento da 1ª matéria ("Natureza da subvenção") em face do paradigma nº 1402-001.908.

Consoante Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, os créditos tributários lançados têm em conta receitas vinculadas a benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Santa Catarina, identificado como "Pró-Emprego" a partir de agosto/2007, e consistente em *crédito em conta gráfica na saída subsenquente de mercadorias importadas para comercialização*. Segundo esclarecimentos prestados pela Contribuinte no curso do procedimento fiscal:

> "... 1 - Os créditos presumidos ... do Regime Pró Emprego e do Artigo 148-A ... são calculados e apropriados como forma de redução de custo da importação, de modo a resultar em uma tributação efetiva de 3,45% no caso do Pró Emprego e 0,92% no caso do Regime Especial 148-A, a diferença entre o que é destacado na Nota Fiscal e o que efetivamente a empresa recolhe, são apropriados a titulo de crédito presumido, mero redutor de custos da importação.
>
> 2 - Os valores relativos a créditos presumidos de ICMS ... são escriturados ... **debitando** a conta de ICMS a recolher no passivo e creditando a conta do respectivo Processo de Importação no passivo. (grifo nosso)
>
> 3 – A Capital Trade, nas operações de importação por conta e ordem que efetua, emite Nota Fiscal de prestação de serviços ... estes valores são oferecidos a tributação de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e ISSQN. **Os créditos presumido do regime especial figuram como redutor de custos da importação**. (grifo nosso).
>
> 4.1 – A diferença relativa ao ano de 2008 trata-se do crédito presumido de Janeiro a Março que somam R$ 2.385.727,19 e dos recolhimentos antecipados de ICMS que somam R$ 4.032.548,56 e não estão considerados nos R$ 10.091.658,21. Desse modo o crédito presumido de ICMS relativo ao ano de 2008 soma a importância de R$ 12.477.385,40 e não R$ 10.091.658,21 e nem tampouco R$ 16.508.933,96 que está incluso o ICMS recolhido antecipadamente ...
>
> 4.2 – A diferença relativa ao ano de 2009 trata-se recolhimento antecipados de ICMS ... valor correto do crédito presumido de ICMS para o ano de 2009 é de R$ 14.711.840,70 que pode ser confirmado no Livro de Regime Especial..."

No âmbito da Contribuição ao PIS e da COFINS, a autoridade lançadora afirmou a incidência destas contribuições, na sistemática cumulativa, sobre *o crédito presumido do*

Original

ICMS, que não seria *considerado faturamento (receita bruta)*, até a revogação do art. 3º, 1º da Lei nº 9.718/98 em 28/05/2009. Determinou as parcelas da subvenção estadual que não foram oferecidas à tributação até maio/2009, observando que *o valor que a contribuinte ofereceu à tributação é uma parte, aproximadamente 30%, do benefício fiscal Subvenção Estadual*, e o excedente seria *o valor negociado e repassado aos seus clientes*, considerando *liberalidade do contribuinte*, que *não pode transacionar reduzindo o devido em impostos e contribuições federais*. Concluiu que:

> Mediante as análises iniciais realizadas depreendeu-se que esses benefícios configuram subvenção corrente para custeio ou operação, circunstância em que os fatos, sob a égide da legislação tributária federal, têm natureza de receita. Sob esse delineamento o tratamento dispensado pelo sujeito passivo à matéria não se conforma com o entendimento fiscal, considerando que os eventos foram consignados na escrita comercial a crédito de conta com natureza devedora, do Ativo Circulante, precisamente na rubrica intitulada "COMISSÃO DE IMPORTAÇÃO", e não em conta de receita, situação em que efetivamente permaneceram à margem da mensuração das bases imputáveis das contribuições objetos do procedimento fiscal.

Reiterando a caracterização do benefício como subvenção corrente para custeio ou operação, a autoridade lançadora afirmou sua classificação como demais receitas para cálculo do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro presumido, e identificou as receitas que, além de parcialmente declaradas, foram submetidas ao coeficiente de 32%. Os valores tributáveis se referem aos períodos de 2008 a 2011, e a justificativa para tributação foi estruturada em termos semelhantes aos expostos no âmbito da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Na segunda parte do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, a autoridade lançadora descreve os atos concessivos do benefício fiscal e, reportando doutrina no âmbito do direito financeiro, bem como sob a ótica contábil e do direito tributário, expressa as seguintes conclusões:

> Do exposto acima, deduz-se que o benefício fiscal do CRÉDITO DO ICMS concedido através do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO se trata 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.
>
> [...]
>
> Pelo exposto acima, depreende-se de que na ótica da ciência contábil, amparada pelas normas internacionais de Contabilidade (IAS 20), as SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS devem ser reconhecidas pelas sociedades empresárias como RECEITAS DA ENTIDADE, apropriadas ao longo do período em que forem usufruídas, e confrontadas com as despesas que pretende compensar.
>
> [...]
>
> Pelo exposto, tem-se que o CRÉDITO DO ICMS objeto do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO, benefício fiscal cuja natureza jurídica é a de subvenção corrente para custeio, deve compor a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiária, devendo ser computado por ocasião da determinação do lucro operacional, e desta forma, incluído na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ e da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL.
>
> [...]

Original

> Em se tratando de contribuinte enquadrado no regime de apuração CUMULATIVA, não haverá incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS nas receitas decorrentes daquela subvenção governamental, a partir de 28/05/2009. O referido regime de incidência encontra-se disciplinado através da lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, cujos arts. 2º e 3º, caput e § 1º, em seu texto original, assim disciplinava:
>
> [...]

Em impugnação, a Contribuinte arguiu, dentre outros aspectos, que a autoridade lançadora somente teria confrontado o benefício Pró-Emprego, mas em resposta a diligência a autoridade lançadora consignou que também o Regime Especial do Artigo 148-A do RICMS/SC foi tratado como subvenção corrente. A autoridade julgadora de 1ª instância concluiu que o lançamento estava devidamente motivado, e confirmou a classificação do benefício fiscal como subvenção corrente, vez que nos atos concessivos *em nenhum momento foi condicionado que contribuinte aplicasse a subvenção recebida em implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, mas que apenas mantesse investimentos no Estado de Santa Catarina, contribuísse para fundos sociais do Estado, gerasse, inicialmente, 25 postos de trabalho e depois mantesse 30 postos de trabalho*. Explorando outros aspectos dos atos, observou que *há a imposição de outras condições para a concessão da subvenção, mas nenhuma delas exige o desenvolvimento de projetos, aplicação de montantes de recursos e, principalmente, não especificam a origem dos recursos, que podem, destarte, vir de qualquer fonte que não as subvenções.* No mais, validou a classificação dos valores como "demais receitas" no âmbito da tributação do lucro presumido, bem como a incidência das contribuições em razão da *universalidade do conceito de receita bruta*.

O voto condutor do acórdão recorrido traz a rejeição das preliminares de nulidade, consignando *em relação aos fundamentos utilizados pela fiscalização, que não teriam contemplado outros benefícios concedidos à empresa*, que *a matéria foi objeto de diligência específica, para manifestação do Fisco e consequente resposta da interessada, desorte que não se vislumbra, na espécie, qualquer nulidade*.

No mérito, observou-se que a própria Contribuinte *entende que os benefícios atuam como redutores da carga tributária (custos) incidente nas importações* e, reproduzido os fundamentos da acusação fiscal, afirmou sua correção *pois considerou os valores já declarados e oferecidos à tributação, gravando apenas a diferença considerada omitida*.

Ainda, analisando a *natureza jurídica das subvenções*, tendo em conta o Decreto Estadual nº 105/2007, *que instituiu o Programa Pró-Emprego*, o Conselheiro Relator afirmou entender *que os benefícios outorgados pelo Programa Pró-Emprego efetivamente se constituem, por meio dos créditos de ICMS, em subvenções para custeio da atividade das empresas alcançadas, de tal sorte que deve ser computados na determinação do resultado e incluído na base de cálculo do IRPJ e reflexos.* Rejeitou sua classificação como subvenção para investimento porque *a simples utilização de portos ou aeroportos não contempla a espécie, até porque, para tanto não é necessária qualquer expansão, investimento ou empreendimento, mas apenas o deslocamento das atividades logísticas e aduaneiras.*

Adicionou, por fim, que:

Original

Cabe aqui enfatizar que o caso em tela difere daquele apreciado por esta Turma, quando do julgamento do processo n. 10920.724243/2012-51 (DIAMOND BUSINESS TRADING S/A), com relatoria do Conselheiro Marcelo Cuba Netto.

Naquela oportunidade a Turma decidiu, por maioria, que se tratava de subvenções para investimento e que o contribuinte havia preenchido os requisitos legais, conforme se pode depreender do voto do relator:

> Isso posto, com base no conceito geral de subvenção (gênero) contido no art. 12, §§ 2° 3°, da Lei n° 4.320/64, e nas características específicas presentes na Lei Societária e no Decreto-lei n° 1.598/77, é possível concluir com segurança que as subvenções para investimento:
>
> a) sendo espécie do gênero "subvenções", são dotações orçamentárias realizadas pelo Estado a entidades de direito público ou de direito privado, sem caráter contraprestacional;
>
> b) tais dotações devem, necessariamente, ser registradas no patrimônio líquido da entidade beneficiária a título de reserva de capital, submetendo assim às limitações contidas no art. 200 da Lei Societária;
>
> c) em razão de seu nomen juris a ela atribuído, essas dotações têm como finalidade a realização de investimentos por parte da entidade beneficiária, e;
>
> d) são dotações orçamentárias que, inclusive, podem assumir a forma isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Na hipótese dos autos, a própria Recorrente afirma que os benefícios oriundos dos dois regimes, Pró-emprego e Artigo 148-A do RICMS/SC são decorrentes de operações de importação, atuam como redutor dos custos e são repassados, mediante negociação, aos seus clientes.

Como visto, a contribuinte, submetida à sistemática do lucro presumido, contabilizou os montantes em conta de ativo, como comissões de importação e não como reserva de capital. Conquanto não sujeita ao regime das sociedades anônimas, é fato que os valores não transitaram pelo resultado nem tampouco foram integralmente oferecidos à tributação.

E mais: a análise dos atos concessórios dos benefícios demonstram, à evidência, que não houve qualquer condicionamento adicional, no sentido de expandir investimentos ou empreendimentos econômicos, mas apenas o óbvio fato de que as atividades fossem mantidas no Estado de Santa Catarina e houvesse a geração de 25 empregos diretos, numa primeira etapa.

Vale dizer, não houve a exigência de qualquer investimento de caráter econômico ou de expansão como contrapartida aos milhões de reais auferidos a título de crédito presumido.

[...]

Diferente do caso ao norte mencionado, aqui não se condiciona, a partir do Parecer n. 112/78, que os investimentos sejam feitos em ativo fixo, até porque se cuida, no presente processo, de subvenções para custeio.

Correto, portanto, o tratamento tributário dispensado às subvenções, que possuem, em meu sentir, natureza de custeio, vale dizer, ressarcimento por custos de operações realizadas pela empresa, como amplamente demonstrado nos autos.

Original

Ao final, são referidas soluções de consulta que confirmam a classificação do valor atuado como demais receitas adicionadas ao lucro presumido, mais à frente adicionando-se a impropriedade da aplicação do coeficiente de 32%, por não se tratar de receitas de prestação de serviço. Também é validada a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS por ausência de norma que autorize a exclusão destes valores de suas bases de cálculo.

O Colegiado *a quo* também enfrentou argumento trazido, apenas, em memoriais, acerca de erro no regime de tributação aplicado nos anos-calendário 2010 e 2011, consignando-se que:

> Sabe-se que o limite para opção pelo lucro presumido é verificado em relação à receita bruta total do ano-calendário anterior e que quando a pessoa jurídica ultrapassa o limite legal em algum período de apuração dentro do próprio ano-calendário, tal fato não implica necessariamente mudança do regime de tributação, podendo permanecer a tributação com base no lucro presumido dentro deste mesmo ano.
>
> Ademais, o raciocínio da Recorrente, acaso utilizado, colocaria em dúvida o próprio enquadramento da empresa nos regimes diferenciados de Santa Catarina (artigo 148-A do RICMS/SC, entre outros), visto que os compromissos assumidos, acaso atendidos, implicam atividade econômica vultosa e totalmente incompatível com os limites fixados pela sistemática do lucro presumido.
>
> [...]
>
> Como a própria Recorrente afirma às fls. 64 do Recurso Voluntário, ao postular o suposto efeito confiscatório das autuações, que a soma, durante 5 anos, dos valores distribuídos a título de lucros seria no máximo de 5 milhões de reais, o que seria "astronomicamente distante" de um resultado hipotético de 250 milhões, parece-me que o reconhecimento, pela interessada, do verdadeiro porte econômico da empresa fulmina a tese defendida em memoriais. Some-se a isso a ausência de qualquer cálculo ou documento comprobatório apresentado junto com os memoriais.
>
> Forçoso, portanto, afastar a pretensão da Recorrente sobre este ponto, assim como considerar plenamente jurídicos e conforme o ordenamento os lançamentos efetuados pela autoridade fiscal, bem assim a sistemática de apuração neles utilizada.

Houve oposição de embargos de declaração, rejeitados em exame de admissibilidade, porque: 1) a contradição entre submeter a subvenção a 100% de tributação no lucro presumida, e referi-la como receita operacional nos termos do art. 44, inciso IV da Lei nº 4.506/64, representaria pretensão de rediscutir questão de mérito já decidida no acórdão recorrido mediante validação dos fundamentos expostos na acusação fiscal, em especial o art. 521 do RIR/99; 2) a omissão acerca da *possibilidade de ofício de se verificar as diferenças para os regimes de tributação* a partir do Termo de Verificação Fiscal não estaria demonstrada porque o voto condutor do recorrido manifestou-se expressamente sobre a questão; 3) a omissão quanto à natureza do crédito presumido em face dos investimentos vultosos havidos não se verificaria porque a questão foi amplamente analisada no voto; e 4) a omissão quanto a *uma tese de "terceira via", no sentido de que os créditos não seriam nem subvenção de custeio nem de investimento*, que teria sido suscitada em outro processo, não evidenciaria ponto sobre o qual a Turma deveria se manifestar, mas apenas um argumento alternativo diante de decisão que lhe foi desfavorável.

A primeira matéria apresentada em recurso especial, e que teve seguimento em exame de admissibilidade, foi designada "natureza da subvenção", e foi inicialmente admitida

Original

em face do paradigma nº 9101-002.348 e, em sede de agravo, também com base do paradigma nº 1402-001.908.

O paradigma nº 9101-002.348 foi admitido porque *tratou da natureza tributária da subvenção prevista no artigo 148-A do RICMS/SC, chegando à conclusão de que esta tem natureza de subvenção para investimento*, compreendendo-se *haver franca oposição ao entendimento adotado no acórdão recorrido.* Contudo, referido paradigma foi editado nos autos do processo administrativo nº 10920.724243/2012-51 que, nos termos do voto condutor do acórdão recorrido, trataria de caso distinto do presente:

> Cabe aqui enfatizar que o caso em tela difere daquele apreciado por esta Turma, quando do julgamento do processo n. 10920.724243/2012-51 (DIAMOND BUSINESS TRADING S/A), com relatoria do Conselheiro Marcelo Cuba Netto.

A decisão proferida no Acórdão nº 9101-002.348, por sua vez, negou provimento a recurso especial da PGFN que pretendia, justamente, reverter esta decisão, consubstanciada no Acórdão nº 1201-001.182. E, do paradigma nº 9101-002.348, é possível recolher traços distintivos e determinantes das soluções distintas dadas pela 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento; i) o sujeito passivo contabilizou os recursos como subvenções para investimento; e ii) o questionamento fiscal era dirigido à falta de aplicação *em bens e direitos do ativo fixo*, discordando da destinação à *geração de empregos diretos, indiretos, de renda e o incremento do consumo de bens, mercadorias e serviços*. Neste cenário, a discussão estabelecida dizia respeito à natureza da contrapartida exigida pelo Poder Concedente, tanto que o recurso especial apresentado pela PGFN contra aquela decisão foi conhecido em face de paradigmas que demandavam a aplicação em ativo fixo, para caracterização da subvenção para investimento, contrariando a decisão em recurso voluntário da qual, inclusive, se destacou:

> [...]
>
> **A caracterização, então, do crédito presumido instituído pelo art. 148-A, do Anexo II, do RICMS/SC como sendo subvenção para investimento não encontraria maiores dificuldades, pois possui todas as características referidas nas letras "a" a "d" retro.** A dificuldade em reconhecer-se o aludido crédito presumido como subvenção para investimento, em especial para a autoridade lançadora e para a DRJ de origem, as quais estão vinculados aos atos normativos expedidos pela SRF, diz respeito à interpretação que o Parecer Normativo CST nº 112/78 conferiu a essa espécie de subvenções.
>
> Entende aquele PN que as subvenções para investimento são somente aquelas dotações em que os recursos são investidos pela beneficiária em seu ativo fixo. Ocorre que nem o art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77 nem o art. 182, § 1º, "d", da Lei Societária, onde a expressão "subvenções para investimento" é encontrada, fazem essa restrição. Ao contrário, a primeira norma estabelece textualmente que haverá subvenção para investimento inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como "estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos". **E, como é cediço, a implantação e, principalmente, a expansão de empreendimentos econômicos não se faz exclusivamente com investimento em ativo fixo.**
>
> [...]
>
> Nesse sentido**, uma vez que as Turmas do CARF têm competência para deixar de aplicar os atos normativos expedidos pela SRF que considerar ilegais, e tendo em vista a manifesta ilegalidade do Parecer Normativo CST nº 112/78 no que concerne à caracterização das "subvenções para investimento", entendo que é, sim, dessa**

Original

> **espécie o crédito presumido instituído pelo art. 148-A, do Anexo II, do RICMS/SC**, de que a contribuinte era beneficiária no ano de 2007. *(destaques do original)*

Limitada a discussão a este aspecto, o paradigma nº 9101-002.348 traz em seu voto condutor apenas a análise da contrapartida estipulada no ato concedente, da qual transcreve-se:

> Por sua vez, há outra condição que diz respeito ao incremento real das atividades da empresa, no sentido de se realizar operações de saída com mercadorias importadas por conta própria ou por encomenda, (1) nos 12 (doze) meses subsequentes à concessão do benefício, em montante igual ou superior a R$ 350.000.000,00 (trezentos e cinqüenta milhões de reais); e (2) a cada período de 12 (doze) meses posterior àquele previsto no item 1, em montante igual ou superior a R$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais).
>
> Há que se registrar que a atividade da empresa diz respeito *à importação, exportação e comércio de produtos eletro eletrônicos em geral, sob regime de trading, intermediação de negócios e participação no capital social de outras sociedades na qualidade de sócia quotista ou acionista* (e-fl. 35).
>
> Entendo que é inegável que, sob a perspectiva de **estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, o estabelecimento de meta objetiva relativa ao acréscimo das operações que refletem a atividade finalística da empresa pode ter o efeito de provocar, sim, repercussão nos investimentos para que as condições sejam atendidas, refletidos, naturalmente, nos registros contábeis.
>
> [...]
>
> Registra-se aumento expressivo de estoques dos anos de 2006 para 2007 (**R$47.420.323,60**) e de 2007 para 2008 (**R$23.205.325,96**). Inclusive, assiste razão à Contribuinte, ao afirmar que, em razão da natureza de sua atividade (revenda de produtos importados), a aplicação dos recursos em estoques encontra-se em consonância com a expansão do empreendimento econômico.
>
> Em se tratando de ativo fixo, a rubrica "Terrenos", de 2006 para 2007 o valor passou de zero para **R$2.401.431,00**. No que concerne a "Edifícios e Construções", há aumento expressivo de 2007 para 2008 (de zero para **R$30.203.159,22**).
>
> Por sua vez, o valor lançado como subvenções na autuação fiscal foi no montante de R$53.736.096,00 (e-fls. 3338).
>
> Ora, a documentação trazida aos autos evidencia **a efetiva aplicação dos recursos subvencionados**.
>
> Portanto, em razão de meta objetiva estabelecida na norma estadual, e da sua repercussão mediante a efetiva aplicação dos recursos visando a implantação e expansão do empreendimento econômico, entendo que os recursos em debate são **subvenções para investimentos**. *(destaques do original)*

Já nestes autos, o Colegiado *a quo* teve em conta que a própria Contribuinte *entende que os benefícios atuam como redutores da carga tributária (custos) incidente nas importações,* inclusive oferecendo parte dos valores à tributação. E expressamente distinguiu o presente caso daquele tratado no paradigma nº 9101-002.348, vez que *a própria Recorrente afirma que os benefícios oriundos dos dois regimes, Pró-emprego e Artigo 148-A do RICMS/SC são decorrentes de operações de importação, atuam como redutor dos custos e são repassados, mediante negociação, aos seus clientes,* adicionado que *a contribuinte, submetida à sistemática*

Original

do lucro presumido, contabilizou os montantes em conta de ativo, como comissões de importação e ***não como reserva de capital****.*

É neste contexto que o Colegiado *a quo* irá adicionar que *a análise dos atos concessórios dos benefícios demonstram, à evidência, que não houve qualquer condicionamento adicional, no sentido de expandir investimentos ou empreendimentos econômicos, mas apenas o óbvio fato de que as atividades fossem mantidas no Estado de Santa Catarina e houvesse a geração de 25 empregos diretos, numa primeira etapa.* Este é o fundamento que a Contribuinte pretende rediscutir mediante indicação de paradigma que tratou de situação fática distinta, sem as objeções antes referidas.

Assim, o paradigma nº 9101-002.348 não se presta a caracterizar o dissídio jurisprudencial porque valida como subvenção para investimento benefício que foi reconhecido como tal pelo sujeito passivo, ou seja, em reserva de capital, distintamente da Contribuinte que, tratando os benefícios como redutor de custo, os contabilizou *em conta de ativo, como comissões de importação*.

O paradigma nº 1402-001.908, por sua vez, foi admitido em sede de agravo sob os fundamentos assim expostos por esta Conselheira para reformar a conclusão do exame de admissibilidade no sentido de *não ser possível afirmar que a decisão paradigma estabeleceu efetivamente a natureza jurídica do Programa Pró-Emprego*, e de que *a questão solucionada no acórdão paradigma* estaria *limitada à verificação fática das condições para se deixar de tributar a receita da subvenção, se esta for para investimento*:

> O exame do paradigma evidencia que, analisando o benefício fiscal concedido ao sujeito passivo pelo Estado de Santa Catarina (Programa Pró-Emprego), o fiscal autuante concluiu tratar-se de subvenção corrente para custeio. A autoridade julgadora de 1ª instância cancelou a exigência por entender que o benefício correspondia a *crédito escritural incentivado do ICMS*, representativo de *redução de custos dos bens adquiridos em razão da diminuição do ICMS a pagar*, apresentando natureza distinta de subvenção. O Conselheiro Relator restou vencido em sua proposta de negar provimento ao recurso de ofício sob o entendimento de que se estaria frente a *verdadeira subvenção para investimento*, independentemente da *vinculação no sentido de destinação dos recursos*, e especialmente no âmbito de incidência da CSLL e do IRPJ sobre lucro presumido, dado a norma que impõe o reconhecimento de tais valores como receita tributável (art. 38, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77) ter aplicação restrita ao IRPJ apurado na sistemática do lucro real. O Colegiado recorrido, por maioria de votos, decidiu, nos termos do voto vencedor, que a exigência deveria ser restabelecida porque não foram preenchidos os requisitos legais para que as subvenções para investimento não fossem submetidas a tributação.
>
> É certo, como aponta a autoridade agravada, que o voto condutor do julgado faz uso da expressão "ainda que se entenda que o benefício fiscal em análise seja uma subvenção para investimento", e assim põe em dúvida se o Colegiado atribuiu esta natureza ao benefício fiscal. Todavia, não se pode olvidar, como alerta a agravante, que a ementa trata o assunto como subvenções para investimento que se sujeitam a tributação *caso seja dada destinação diversa, inclusive na hipótese de distribuição de tais valores aos sócios da respectiva pessoa jurídica* e que o Conselheiro redator do voto vencedor conclui que a recorrente deixou de *contabilizar parte das subvenções para investimento como receita e, principalmente, não* constituiu *a reserva de incentivos fiscais, distribuindo, em seguida, lucros e resultados, incluindo aí tais subvenções*, deixando de atender *às condições legais impostas pela legislação tributária para que os valores de subvenção para investimentos recebidos não compusessem a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins*.

Original

> De fato, se a maioria do Colegiado recorrido tivesse alguma objeção à classificação da subvenção como sendo de investimento, bastaria apresentá-las para corroborar a acusação fiscal, sem a necessidade de adentrar aos demais requisitos que somente devem ser cogitados frente a subvenção para investimento.
>
> Sob esta ótica, portanto, deve ser admitida a divergência também em face do paradigma nº 1402-001.908.

O que se constata em face deste paradigma é semelhante ao antes referido: ainda que se afirme o reconhecimento do benefício em questão como subvenção para investimento, não basta este aspecto para descaracterizar a receita como tributável. Veja-se que este segundo paradigma, inclusive, deu provimento a recurso de ofício para restabelecer a exigência originalmente afastada sob o entendimento de que não haveria receita, mas sim *redução de custos dos bens adquiridos em razão da diminuição do ICMS a pagar*. E, discordando desta premissa, o segundo paradigma, em verdade, é convergente com o recorrido, por constatar que o sujeito passivo deixou de *contabilizar parte das subvenções para investimento como receita e, principalmente, não* constituiu *a reserva de incentivos fiscais, distribuindo, em seguida, lucros e resultados, incluindo aí tais subvenções*, deixando de atender *às condições legais impostas pela legislação tributária para que os valores de subvenção para investimentos recebidos não compusessem a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins.*

Em suma, ainda que este Colegiado conclua que o incentivo concedido à Contribuinte tem natureza de subvenção para investimento, subsistiria como fundamento autônomo o fato de *a contribuinte, submetida à sistemática do lucro presumido, contabilizou os montantes em conta de ativo, como comissões de importação e não como reserva de capital.*

Registre-se, por fim, que a Contribuinte, para além de não ter contestado esta afirmação em sede de embargos de declaração, nada diz acerca da destinação dos benefícios auferidos, limitando-se a referir aspectos contábeis de sua atividade com vistas a demonstrar *o alcance do objetivo do referido benefício fiscal* em face do crescimento de sua atividade, nos seguintes termos:

> Neste horizonte, considerando-se que desde a lavratura do auto de infração, que se pautou exclusivamente em qualificar os créditos presumidos de ICMS da Recorrente como subvenção para custeio, as decisões partiram desta premissa (1ª e 2ª instância), não se pôde enfrentar, e possibilitar ao contribuinte deste ponto se defender, das demais questões de ordem contábil, financeira e econômica que envolvem as operações de importação em questão.
>
> Aliás, neste ponto, de se registrar que a empresa Recorrente se tornou, durante o referido período, uma das tradings com maior movimentação de operações de importação por conta e ordem de terceiros no Estado de Santa Catarina, chegando a figurar em 2º lugar no Ranking publicado pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – MDIC, por meio da SECEX (em anexo).
>
> Nesta atuação, sendo tal movimentação de operações por conta e ordem de terceiros, a referida empresa atraiu, para o Estado de Santa Catarina, centenas de empresas que neste território se instalaram, circunstância esta que revela incontestavelmente o alcance do objetivo do referido benefício fiscal.
>
> Portanto, em que pese a conclusão do Acórdão Recorrido, de que os referidos benefícios fiscais seriam subvenção para custeio, certo é que os mesmos se qualificam, sem sobra de dúvidas, como subvenções para investimento, na linha do entendimento firmado pelas divergências apresentadas, razão pela qual se requer seja reformado o v. Acórdão,

Original

> de modo que seja reconhecido o benefício fiscal (crédito presumido de ICMS) concedido pelo Estado de Santa Catarina à Recorrente seja considerado subvenção para investimento.

Por todo o exposto, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na primeira matéria ("natureza da subvenção").

A segunda matéria ("tributação da subvenção no regime do lucro presumido") não teve seguimento em exame de admissibilidade. A pretensão da Contribuinte era ver infirmada a a subvenção para investimento como receita para fins de tributação no regime do lucro presumido.

Na terceira matéria ("classificação contábil do crédito presumido de ICMS"), o recurso especial da Contribuinte teve seguimento com base nos paradigmas nº 9101-01.239 e 1101-001.228. O Colegiado *a quo* compreendeu que as subvenções para custeio deveriam ser adicionadas ao lucro presumido como "demais receitas". No exame de admissibilidade concluiu-se que o primeiro paradigma *adotou o entendimento de que essa receita deve compor o lucro operacional, enquanto o acórdão recorrido corroborou o lançamento que realizou a tributação da receita como não operacional*, assim como que o segundo paradigma concluiu que tal receita *integra o resultado operacional da pessoa jurídica*.

A premissa do exame de admissibilidade, concordando com a exposição veiculada em recurso especial, assim, é de que apenas as receitas não operacionais são adicionadas ao lucro presumido, e que as receitas operacionais estariam sujeitas ao coeficiente de lucro presumido. Esta a razão de a divergência ter sido compreendida como caracterizada em face de paradigmas que afirmaram a subvenção para custeio como receita operacional.

Ocorre que nenhum dos paradigmas admitidos trataram de incidência na sistemática do lucro presumido, e sequer veiculam discussão acerca da classificação das subvenções para custeio como receita operacional ou não-operacional.

O paradigma nº 9101-01.239 analisa benefício fiscal no qual, ausentes *elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento*, reconhece-se não ser possível sua qualificação *como subvenção para investimento, mas para custeio*, para assim confirmar seu cômputo *na determinação do lucro operacional, conforme o art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506, de 1964, na forma determinada pela autoridade fiscal* naqueles autos. O debate trazido à instância especial, assim, dizia respeito à caracterização do benefício fiscal como subvenção para custeio ou para investimento, inexistindo qualquer discussão quanto à forma de tributação da subvenção para custeio especificamente na sistemática do lucro presumido.

O paradigma nº 1101-001.228, por sua vez, é admitido apenas por constar em sua ementa que a subvenção para custeio *integra o resultado operacional da pessoa jurídica*. Contudo tratava-se ali de tributação na sistemática do lucro real – dado a exigência ter resultado, apenas, em redução de prejuízos fiscais e bases negativas –, sem formalização de lançamentos reflexos de Contribuição ao PIS ou de Cofins, contexto no qual é irrelevante a classificação da receita que, sob qualquer ótica, deve integrar o lucro tributável. Note-se, ainda, que a referência elevada à ementa do paradigma advém da interpretação a partir da Lei nº 4.506/64 e do Decreto-Lei nº 1.598/77 que afirmarão ao subvenções como receita operacional e admitirão que não sejam computadas no lucro tributável quando caracterizarem subvenção para investimento.

Original

Adicione-se, ainda, que a Contribuinte opôs embargos acerca deste tema, apontando contradição no acórdão recorrido ao afirmar que os créditos integrariam a receita operacional, mas *mantendo a tributação como sendo receita não operacional*, por inadmitir a aplicação do coeficiente de presunção do lucro sobre tais valores. E na rejeição desta arguição, o Presidente do Colegiado, além de referir o enfrentamento da matéria no acórdão recorrido, adicionou que:

> A citação dos artigos 392 do RIR/99 e 44 da Lei n. 4.506/64, ao longo da exposição teórica do voto, teve por objetivo discorrer sobre a natureza jurídica das subvenções, como bem confirma o contexto em que foram inseridas.
>
> Por outro lado, convém destacar que a autuação se deu com base no artigo 521 do RIR/99 (abaixo reproduzido), que determina a adição das demais receitas à base de cálculo do tributo, circunstância expressamente consignada e reconhecida pelo Acórdão.
>
> > Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no §3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).
>
> Com efeito, assim se manifestou a decisão (grifos no original):
>
> > De se notar que as interpretações transcritas **estão de acordo com o disposto no artigo 521** do Regulamento do Imposto de Renda, que serviu de base para a autuação e trata do lucro presumido. (grifamos)
>
> Ademais, o voto expressamente se manifestou sobre a desqualificação da base presumida de 32% **em favor da tributação integral**, com base neste mesmo artigo 521 do RIR/99 (grifaremos):
>
> > Sobre a descaracterização da base presumida de 32%, relativa às comissões pela intermediação das importações, alega a interessada que a fiscalização incorreu em erro, pois foram tributadas integralmente as diferenças, a título de subvenções, apuradas.
> >
> > Ressalte-se, de plano, que não há divergência fática, mas apenas quanto ao percentual a ser adotado, posto que a empresa escriturou no Razão esses créditos, mas aplicou o percentual de 32% para apuração do lucro presumido.
> >
> > Conquanto o contribuinte tenha declarado os valores e os submetido ao percentual de 32%, entendeu a fiscalização, **acertadamente, que as subvenções não se enquadram como prestações de serviços, mas sim compõem a rubrica de outras receitas, que devem ser tributadas integralmente**, conforme determina o artigo 521 do RIR/99:
> >
> > Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, **as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519,** serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no §3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).
> >
> > A documentação acostada aos autos nos leva a concluir **que não se trata, efetivamente, de receitas relativas à prestação de serviços,** mas sim das subvenções recebidas, **de sorte que o procedimento de tributação integral, adotado pela fiscalização, corresponde à determinação legal**.

Original

> Portanto, ao contrário do que aduz a Recorrente, existe regulamentação jurídica específica quando ao tratamentos dos efeitos fiscais das subvenções recebidas por pessoas jurídicas submetidas tributadas pelo lucro presumido, sendo certo que estas devem ser adicionadas à base de cálculo do período. (grifamos)
>
> A análise do Acórdão nos leva a concluir que não houve, portanto, qualquer contradição no voto condutor, mas sim entendimento diverso daquele almejado pela Recorrente, circunstância que não pode ser atacada pela via estreita dos embargos. *(destaques)*

O acórdão recorrido, integrado pelos fundamentos da rejeição dos embargos, evidencia que a forma de tributação estabelecida em face da classificação das subvenções como de custeio tem em conta interpretação extraída dos termos do art. 521 do RIR/99, que refere *os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519* como acréscimos ao lucro presumido, e não apenas as receitas não-operacionais. Assim, o fato de os paradigmas afirmarem a subvenção para custeio como receita operacional, mormente no âmbito da tributação do lucro real, não caracteriza qualquer divergência em face do acórdão recorrido.

Os dispositivos legais analisados nos acórdãos comparados são distintos, e não é possível extrair do art. 521 do RIR/99 a interpretação de que ele somente refira receitas não-operacionais para, desta inferência, cogitar de divergência jurisprudencial acerca da forma de tributação das subvenções para custeio na sistemática do lucro presumido.

Assim, também aqui deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na terceira matéria ("classificação contábil do crédito presumido de ICMS").

Quanto à quarta matéria ("regime de tributação"), o recurso especial da Contribuinte teve seguimento com base nos fundamentos assim expostos por esta Conselheira em sede de agravo:

> Observa-se no acórdão recorrido o entendimento de que *o limite para opção pelo lucro presumido é verificado em relação à receita bruta total do ano-calendário anterior* e, sob esta mesma premissa, o paradigma nº 9101-001.845 estipulou que:
>
> > Para os anos calendário de 2002 e 2003, tendo a receita bruta dos anos-calendário anteriores (2001 e 2002) ultrapassado os limites legais de, respectivamente, R$ 24.000.000,00 e R$ 48.000.000,00, a lei veda a tributação com base no lucro presumido, sendo obrigatória a determinação com base no lucro real (ou, na impossibilidade de apuração do lucro real, pelo arbitramento). Portanto, o lançamento com base no lucro presumido está em desacordo com a lei, cabendo seu cancelamento de ofício como determina o art. 53 da Lei n. 9.784, de 1999.
> >
> > Pelas razões expostas, declaro nulos os lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL relativos aos anos calendário de 2002 e 2003, por estarem em desacordo com a lei.
>
> É possível interpretar, frente a tais circunstâncias, que o acórdão recorrido demandou prova do efetivo porte econômico da empresa porque não vislumbrou esta demonstração nos autos, dado que, em passagem anterior do voto, o Conselheiro Relator havia declarado a regularidade do procedimento fiscal que classificou as subvenções como *outras receitas*, a serem tributadas integralmente na forma do art. 521 do RIR/99, sem a prévia aplicação do coeficiente de presunção. Logo, se as receitas de subvenção não integram a receita bruta para fins de aplicação do coeficiente de presunção, caberia à

Original

> interessada provar que suas receitas da atividade superavam o limite para permanência na sistemática do lucro presumido.
>
> Ocorre que, no exame de admissibilidade, foi admitida a divergência acerca da "classificação contábil do crédito presumido de ICMS", suscitada com o objetivo de que fosse reconhecido que *o valor do incentivo, quando considerado subvenção para custeio, deve ser incluído na receita operacional e, assim, ser tributado após a aplicação do índice do lucro presumido*. O dissídio jurisprudencial acerca do "erro no regime de tributação", portanto, passa a ser dependente da solução a ser dada acerca da "classificação contábil do crédito presumido de ICMS".
>
> Por tais razões, deve ser dado seguimento ao recurso especial neste ponto para que, caso a interessada logre sucesso na sua pretensão de as subvenções serem tributadas mediante aplicação do coeficiente de presunção do lucro, a divergência acerca do regime de tributação aplicável nos anos-calendário de 2010 e 2011 possa ser apreciada.

O I. Relator bem demonstra a impropriedade desta construção, dada a dessemelhança fática entre os acórdãos comparados. Para além disso, na medida em que se propõe, aqui, o não conhecimento da terceira matéria, acerca da "classificação contábil do crédito presumido de ICMS", restam consolidadas tais diferenças, e o dissídio jurisprudencial somente se estabeleceria frente a paradigma que, também considerando subvenção para custeio como acréscimo ao lucro presumido, afirmou tal receita como integrante do limite para opção pelo lucro presumido no ano-calendário subsequente.

Por fim, consoante observa o I. Relator com grande propriedade, há fundamento autônomo para o improvimento do pleito da Contribuinte pelo Colegiado *a quo*, em face da mera apresentação do *argumento em memoriais.* Observe-se que em embargos de declaração a Contribuinte apontou omissão por não ter sido apreciada tabela constante do Termo de Verificação Fiscal, mas a arguição foi rejeitada, reiterando-se o fato *de que a matéria só foi trazida em memoriais*.

Assim, este voto se alinha ao do I. Relator para NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte na quarta matéria ("regime de tributação").

Por fim, com respeito à quinta matéria ("tributação da subvenção pelo PIS e COFINS"), o exame de admissibilidade bem demonstra que os paradigmas nº 3201-002.228 e 3201-002.229 discordam da incidência daquelas contribuições, na sistemática cumulativa, sobre receitas decorrentes de *benefício fiscal decorrente de crédito presumido de ICMS decorrente de incentivo fiscal concedido pelos Estados*, por se tratar de recuperação de custos ou despesas, não configurando receita ou faturamento. Já o recorrido está pautado na validade da incidência do art. 3º da Lei nº 9.718/98 sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica até a revogação deste dispositivo pela Lei nº 11.941/2009.

O recurso especial da Contribuinte, portanto, deve ser CONHECIDO PARCIALMENTE, apenas em relação à quinta matéria ("tributação da subvenção pelo PIS e COFINS").

E, neste ponto, o recurso especial deve ser PROVIDO, em face da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo veiculada no art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, ainda que a revogação deste dispositivo somente tenha ocorrido com a Lei nº 11.941/2009.

Original

Em memoriais, a Contribuinte suscitou fatos supervenientes que mereceriam apreciação, *caso superadas as matérias admitidas*:

> a) Superveniência da Lei Complementar 106/2017, que culminou na conversão do julgamento do recurso especial em diligência (Resolução nº 9101-000.043), para confirmar se o benefício fiscal em questão se enquadra em subvenção para investimento;
>
> b) Superveniência do Parecer SEI nº 19/2018/CAT/PGACTP/PGFN-MF;
>
> c) Superveniência da Instrução Normativa SRF nº 1.861/2018, norma aplicável à Recorrente que opera exclusivamente em importação por conta e ordem de terceiros e que reconhece que as notas fiscais de saídas de mercadorias emitidas pela Recorrente não caracterizam operação de compra e venda, o que implica na impossibilidade do registro contábil do ICMS dispensado na importação de mercadorias que, beneficiou exclusivamente o real importador da mercadoria.

Contudo, na medida em que o recurso especial da Contribuinte não foi conhecido nas matérias que afetariam a incidência do IRPJ e da CSLL sobre as receitas em questão, este Colegiado não tem competência para apreciar tais alegações.

O mesmo se diga em relação ao apontamento, em recurso especial, de que o alegado *erro no regime de tributação para os anos-calendário 2010 e 2011* seria *matéria de ordem pública*, passível de apreciação nesta instância especial. Na medida em que a Contribuinte não logrou caracterizar dissídio jurisprudencial acerca das exigências de IRPJ e CSLL, não há competência de julgamento a ser expandida para alcançar tal arguição.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte e, na parte conhecida, DAR-LHE PROVIMENTO, para cancelar as exigências de Contribuição ao PIS e de Cofins.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Original