



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

|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>11516.724053/2013-59</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3202-004.282 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 29 de julho de 2026                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | IBMF INDUSTRIA DE MATERIAIS PARA CONSTRUCAO LTDA     |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

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

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS.

Na caracterização da subvenção para investimento, deve ser verificado o cumprimento dos requisitos: (1) de concessão a título de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (2) de manutenção da subvenção em conta de reserva de capital ou se houve sua distribuição; e/ou (3) de existência de uma receita contábil de subvenção para investimento.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida para, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário. Acompanham a Relatora, pelas conclusões, os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rafael Luiz Bueno da Cunha e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, por entenderem que houve ausência de fundamentação no lançamento fiscal a respeito de eventuais descumprimentos de requisitos para afastar a exclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS. A Relatora não adotou tais razões, sendo designado como redator do voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe** – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Aline Cardoso de Faria, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## RELATÓRIO

Em decorrência do procedimento fiscal, relativo ao período de apuração 31/01/2011 a 31/12/2011, procedido junto ao contribuinte em epígrafe, foram lavrados, em 03/12/2013, os autos de infração de PIS (Cód. 6656), exigindo-lhe recolhimento de crédito tributário de R\$ 29.914,30 e Cofins (Cód. 5477), exigindo-lhe recolhimento de crédito tributário de R\$ 137.786,91, fls. 290.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão da DRJ:

Em decorrência do procedimento fiscal, relativo ao período de apuração 31/01/2011 a 31/12/2011, procedido junto ao contribuinte em epígrafe, foram lavrados, em 03/12/2013, os autos de infração de PIS (Cód. 6656), exigindo-lhe recolhimento de crédito tributário de R\$ 29.914,30 e Cofins (Cód. 5477), exigindo-lhe recolhimento de crédito tributário de R\$ 137.786,91, fls. 290 e seguintes:

Os lançamentos decorreram da insuficiência de recolhimento do PIS e da Cofins inseridas nos autos de infração e detalhadas no Relatório Fiscal, fls. 304 e seguintes.

IMPUGNAÇÃO Cientificada do lançamento em 05/12/2013, a autuada apresentou impugnação em 03/01/2014, na qual, após relatar sua atividade e sintetizar o lançamento, inicialmente argúi sua nulidade por ausência de justa causa, dada a ausência de comprovação da ocorrência dos fatos alegados.

No mérito, argumenta que:

- i. o crédito presumido do ICMS não é base de cálculo das contribuições lançadas, por ser uma subvenção para investimentos – incentivo fiscal – não alcançada pela tributação, por não constituírem receitas tributadas e por ausência de previsão legal para tanto, conforme jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais Federais e Tribunais Superiores;
- ii. a subvenção foi destinada à aquisição de bens destinados à implantação e expansão de seu parque fabril, o que comprova tratar-se de subvenção para investimento;

Por fim, requer:

- i. acolhimento da preliminar suscitada;
  - ii. improcedência do lançamento dada a inexistência de omissão de receitas e por não ser a subvenção para investimento uma receita alcançada pela incidência das contribuições ;
  - iii. reconhecimento da autenticidade dos documentos juntados, nos termos do art. 356, IV, do CPC;
  - iv. juntada posterior de documentos nos termos do art. 16, §§ 4º , 5º e 6º do Decreto nº 70.235, de 1972;
  - v. realização de perícia nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, caso haja dúvida quanto à documentação juntada;
  - vi. intimação da impugnante quanto ao resultado do julgamento.
- É a síntese do necessário.

A Impugnação foi julgada improcedente, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 31/01/2011 a 31/12/2011 NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 31/01/2011 a 31/12/2011 CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A subvenção para custeio na forma de crédito presumido do ICMS se insere na definição de receita, devendo integrar a base de cálculo das contribuições não cumulativas para o PIS/Pasep.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 31/01/2011 a 31/12/2011 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Em se tratando de infrações que se fundam nos mesmos elementos de prova, aplica-se à Cofins as razões de decidir pertinentes à contribuição ao Pis.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

5. RAZÕES DA REVISÃO E REFORMA DA DECISÃO E DO ACÓRDÃO RECORRIDOS I – PRELIMINARMENTE É nulo o(s) presente(s) A. I. que ora se impugna(m), bem como do Acórdão recorrido em face da sua manifesta impropriedade, especialmente por inexistência de justa causa para a sua lavratura contra a

RECORRENTE por absoluta inocorrência de qualquer ilicitude, muito menos pelas quais descreve a peça acusatória.

Assim, ilegítima a autuação, devendo por isso, ser declarada nula, dando-se baixa dos registros pertinentes, como o seu consequente arquivamento.

II – AS RAZÕES DE MÉRITO QUE IMPÕEM O CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA FISCAL ORA RECORRIDA:

1 – PIS – OMISSÃO DE RECEITA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DE INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS PELO ESTADO DE SANTA CATARINA

2 – COFINS – OMISSÃO DE RECEITA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DE INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS PELO ESTADO DE SANTA CATARINA

Resta nítido que a contribuição autorizada pela CF, em seu art. 195, não alcança qualquer receita ou qualquer lançamento a crédito na escrituração contábil. Alcança tão somente aquelas que advenham de negócios jurídicos realizadas no exercício da atividade empresarial. Logo, há que ser analisada a natureza jurídica desta receita, e aqui, concretamente, o crédito presumido de ICMS, justamente assim denominado por ser este estabelecido em legislação estadual e, no caso, a do Estado de Santa Catarina.

Como dito, o crédito presumido, por sua vez, nada mais do que um incentivo fiscal concedido pelos Estados para atender ou incentivar, por razões políticas ou econômicas, determinado segmento industrial, atividade, região ou mesmo de determinados produtos, dentre outros interesses.

No caso de Santa Catarina e no que nestes autos se discute, se trata do desenvolvimento e expansão do setor de reciclagem de resíduos sólidos de plásticos.

E sob a ótica da Lei catarinense, sem demais delongas, conclui-se que se trata da concessão de uma subvenção para investimentos concedida com a finalidade de financiar e expandir a implementação de um segmento/empreendimento econômico.

No caso dos A. I., ora impugnado, tem-se que a redução da carga tributária visa atender despesa ou encargo específico, ou seja, a despesas com o ICMS, dos “produtos industrializados em cuja fabricação haja sido utilizado material reciclável correspondente a, no mínimo, 75% (setenta e cinco por cento) do custo da matéria-prima, realizadas pelo estabelecimento industrial que os tenha produzido”, impondo para tanto, o ônus de fabricar produtos de plástico a partir de resíduos de plásticos (sucatas), aliás, em total sintonia com a Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS) instituída pela Lei Federal nº 12.305/2010.

Os incentivos concedidos pelo Estado de Santa Catarina, ao visarem a consolidação, modernização e ampliação da indústria da reciclagem de resíduos de plástico acabam garantindo a competitividade e diminuindo a concorrência desleal, inclusive a informalidade, tão combatida pelos FISCOS, uma vez que os

contribuintes beneficiados e os envolvidos na cadeia são obrigado a atuar às margens da Lei sob pena de revogação do incentivo.

Por conseguinte, enquadram-se nas subvenções recebidas do Estado de Santa Catarina e como já destacamos, não se incluem dentre as receitas tributadas pelo IRPJ, e por falta de previsão legal e ausência de materialidade, igualmente não são tributadas pelo PIS/COFINS, uma vez serem destinadas, inclusive contabilmente, tanto que devendo integrar o PL – Patrimônio Líquido da Contribuinte, ora RECORRENTE, devem assim serem escrituradas, consoante determina a Resolução CFC nº 1.305, de 25 de novembro de 2010, e que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade, NBC-TG-07 – Subvenção e Assistência Governamental, apoiada no CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 07 e que em síntese, exige o reconhecimento contábil transitório na DRE – Demonstração de Resultados do exercício social correspondente e sua posterior destinação para o PL e em rubrica própria denominada “Reservas de Incentivos Fiscais”, como bem demonstra a escrituração contábil da RECORRENTE em relação aos valores incentivados no ano de 2011, atendendo integralmente todas as normas fiscais e contábeis inerentes, quais sejam:

a)

Demonstrada a aplicação no segmento, a redução do ICMS, objetiva a expansão do empreendimento econômico, ou seja, o da reciclagem de resíduos produtos plásticos; b)

O produto resultante corresponde a, no mínimo, 75% (setenta e cinco por cento) do custo da matéria-prima utilizada, c)

O registro contábil transitório nas contas de resultados, consoante se verifica da escrituração e do razão da conta: 3.01.03.01.02.01-Regime Especial ICMS Decreto 2692/09 (doc 6) e respectivos lançamentos para escrituração no PL, na conta: 2.4.4.01.01-Reservas de Incentivos Fiscais - 2.4.4.01.01.00001-Regime Especial ICMS Decr 2692/09 (doc 7), assim segregando o valor da renúncia fiscal obtida para comprovar que não houve incorporação a lucros ou mesmo sua distribuição aos sócios.

m síntese, não há respaldo legal e nem fático para que a RFB mantenha a exigência fiscal, uma vez que não se trata de receita obtida pela RECORRENTE e sim decorrente de uma renúncia de receita do Poder Público em favor do privado e condicionado à expansão e desenvolvimento do setor de reciclagem de resíduos plásticos.

Em que pese a técnica e a norma contábil, a partir da Lei nº 11.941/2009, determinarem que as subvenções governamentais devam ser registradas e contabilizadas como uma “receita” e que deva ser demonstrada transitoriamente na DRE, sua destinação final é a constituição de reserva de incentivo fiscal justamente para contrapor-se aos investimentos realizados pelo beneficiário e como tal amplamente aqui demonstradas.

No caso da RECORRENTE, o crédito presumido obtido, constituindo-se, ainda, em típica subvenção para investimento, destina-se a proteger a economia do Estado de Santa Catarina, mantendo a sua competitividade em nível nacional e estimulando o desenvolvimento de um setor extremamente crítico que o da reciclagem de resíduos plásticos.

Conclui-se, portanto, que os créditos presumidos têm natureza jurídica de benefício fiscal, não se constituindo receita, seja do ponto de vista econômico financeiro, seja do ponto de vista contábil, como é o caso que se discute nestes autos e, nos termos do art. 21 da Lei nº 11.941/2009 e, não se constituem receitas e devem ser excluídos da base de cálculo do PIS/PASEP e por consequência, da COFINS, observados, contudo, os requisitos do art. 18 da citada Lei nº 11.941/2009, ou seja, uma vez constituído ou mantido os respectivos valores em conta de reserva de incentivo fiscal de que trata o art. 195-A, da Lei nº 6.404/1976, razão pela qual deve ser o presente A. I. declarado totalmente improcedente.

III – As MUDANÇAS LEGAIS E JURISPRUDENCIAIS: APLICAÇÃO RETROATIVIDADE DA LEI Se já não bastassem os fartos argumentos antes expostos e como bem pontou a Turma Julgadora, a matéria discutida nestes autos ascendeu ao Supremo Tribunal Federal (STF) e em sede de repercussão geral (Tema 843), aguarda o julgamento final do RE nº 835.818.

6. DOS PEDIDOS Ante todo O EXPOSTO, a RECORRENTE espera e requer a VOSSAS SENHORIAS:

VOLUNTÁRIO, seja CONHECIDO E PROVIDO o presente RECURSO para julgar totalmente IMPROCEDENTE o Auto de Lançamento Fiscal e, consequentemente, c).

determinar o CANCELAMENTO E A EXTINÇÃO do crédito tributário pretendido pelo ato fiscal ante aos argumentos expendidos.

REQUER, ainda, alternativamente, o provimento do RECURSO e, consequentemente, a revisão da DECISÃO a quo e do ACÓRDÃO recorrido para que seja reconhecido como subvenção para investimento o benefício fiscal concedido na forma da lei pelo Estado de Santa Catarina e consequentemente sejam tais ingressos excluídos da base de cálculo das contribuições sociais para o PIS e para a COFINS.

REQUER, por fim, caso persista, apesar de todo o exposto, o entendimento pela manutenção parcial ou mesmo total do ato fiscal e respectivo crédito tributário, seja a decisão devidamente fundamentada, em cada um dos aspectos abordados, sob pena de nulidade.

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

**Da admissibilidade**

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

**Preliminar**

A recorrente requer a declaração de nulidade dos autos de infração ora impugnados, bem como do acórdão recorrido, sob o argumento de inexistência de justa causa para a constituição do crédito tributário. Sustenta que não houve prática de qualquer ilícito tributário e que os fatos descritos na autuação não configurariam as infrações apontadas pela fiscalização.

Assim, nula é a exação e não há como prosperar a pretensão fiscal da RFB, que pela falta de justa causa para o lançamento tributário, quer, sobretudo, pela impropriedade de que está revestido o ato formal, absolutamente desamparada da indispensável garantia legal. No caso, pela ilegitimidade da lavratura dos autos de infração, cuja alegação de suposta conduta ilícita, não passa de equívocos, cujos dispositivos oferecidos não possibilitam, igualmente, o entendimento esposado na exação, tampouco abre espaço ou possibilidade para o apenamento pretendido.

Inexistindo justa causa para a lavratura dos referidos autos de infração sob impugnação, ilegítimo e nulo se apresenta a Notificação de Autuação que ora se hostiliza, cuja pretensão está eivada de nulidade absoluta, imprestável, portanto, para a exação fiscal. A RECORRENTE não infringiu nenhum dos dispositivos legais inseridos nos referidos A. I., devendo, pois, serem os mesmos anulados desde o seu nascedouro em face de suas impropriedades como autos de quaisquer imposição ou infração, insistindo, portanto, qualquer ânimo sancionatório exigido na exação sob contestação, o que também por esse prisma, marca de nulidade absoluta a presente pretensão fiscal.

No entanto, o auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa.

O auto de infração lavrado por agente competente, que apresenta descrição, narrativa dos fatos de forma completa, clara, objetiva, enquadramento legal, ainda que incompleto, matéria tributável, base de cálculo e demonstrativo dos valores apurados, preenche os ditames do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 142 do CTN., pois permite o pleno conhecimento da imputação fiscal.

No presente caso, a descrição dos fatos nele contida é exata, possibilitando ao sujeito passivo defender-se de forma detalhada das imputações que lhe foram feitas. No procedimento de fiscalização não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, pois tem caráter inquisitório; é realizado no interesse exclusivo do Fisco (investigação para colheita de provas de possível infração). Nessa fase, ainda não há acusação fiscal. Não há lide. Não há processo. Os princípios do contraditório e da ampla defesa são cânones constitucionais de observância obrigatória no processo legal administrativo, que se instaura com a impugnação após ciência do auto de infração (ciência da acusação formal de ocorrência de infração tributária).

Ademais, se o sujeito passivo revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Tendo enfrentado as questões suscitadas na peça de defesa com perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento e estando a decisão motivada de forma explícita, clara e congruente, não há que se falar em nulidade dos atos em litígio.

Assim, inexistindo vício capaz de comprometer a validade do lançamento ou da decisão recorrida, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração.

### **Mérito**

Em relação aos Créditos Presumidos do ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina, alega a recorrente que se trata de incentivo fiscal que não se constitui em base de cálculo das contribuições PIS e Cofins, mas renúncia fiscal, conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes, CARF, Tribunais Regionais Federais e Tribunais Superiores.

No caso de Santa Catarina e no que nestes autos se discute, se trata do desenvolvimento e expansão do setor de reciclagem de resíduos sólidos de plásticos. E sob a ótica da Lei catarinense, sem demais delongas, conclui-se que se trata da concessão de uma subvenção para investimentos concedida com a finalidade de financiar e expandir a implementação de um segmento/empreendimento econômico. No caso dos A. I., ora impugnado, tem-se que a redução da carga tributária visa atender despesa ou encargo específico, ou seja, a despesas com o ICMS, dos “produtos industrializados em cuja fabricação haja sido utilizado material reciclável correspondente a, no mínimo, 75% (setenta e cinco por cento) do custo da matéria-prima, realizadas pelo estabelecimento industrial que os tenha produzido”, impondo para tanto, o ônus de fabricar produtos de plástico a partir de resíduos de plásticos (sucatas), aliás, em total sintonia com a Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS) instituída pela Lei Federal nº 12.305/2010.

Os incentivos concedidos pelo Estado de Santa Catarina, ao visarem a consolidação, modernização e ampliação da indústria da reciclagem de resíduos de plástico acabam garantindo a competitividade e diminuindo a concorrência

desleal, inclusive a informalidade, tão combatida pelos FISCOS, uma vez que os contribuintes beneficiados e os envolvidos na cadeia são obrigado a atuar às margens da Lei sob pena de revogação do incentivo.

Para a DRJ, não há dúvida de que os créditos presumidos de ICMS constituem estímulos de natureza financeira concedidos pelo Estado aos contribuintes e, portanto, possuem natureza jurídica de subvenção. Ressalta-se que tais créditos representam uma renúncia de receita para o Estado, que deixa de arrecadar os valores correspondentes, mas, em contrapartida, configuram benefícios fiscais concedidos aos contribuintes.

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram a sistemática da não cumulatividade, respectivamente para a contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS, e passaram a ser os diplomas legais regentes dessas contribuições. A base de cálculo da contribuição para o PIS foi definida pelo § 2º do artigo 1º da Lei nº 10.637/2002, como o faturamento, entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. A mesma definição foi determinada pelo § 2º do artigo 1º da Lei nº 10.833/2003, para a COFINS. Essa definição passou de faturamento para o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica com a nova redação dada a esses §§ 2º pela Lei nº 12.973/2014.

Assim, no regime não cumulativo das contribuições, a base de cálculo é a totalidade dos ingressos, a receita em sentido amplo, independentemente da classificação contábil adotada. A partir da adoção de uma base universal para as referidas contribuições, as próprias leis trataram das hipóteses de exclusão da base de cálculo. E, resta claro que o crédito presumido de ICMS não se enquadra em nenhuma das exclusões da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, no regime não cumulativo, previstas na legislação pertinente, que incluem, por exemplo, os resultados não operacionais decorrentes da venda de bens do ativo permanente (não circulante) ou, a partir de 2009, a transferência onerosa de créditos de ICMS decorrentes de operações de exportação.

No entanto, a despeito de não haver previsão expressa para exclusão do crédito presumido do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, é importante analisar sua natureza e se sobre ele incide ou não as contribuições não cumulativas.

Colocadas essas premissas, é importante observar que nos termos do art. 195, I, 'b', da Constituição Federal, o PIS e a COFINS incidem sobre a receita ou o faturamento, compreendidos como ingressos financeiros que representem acréscimo patrimonial novo e positivo, livre de condições ou reservas.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 606.107/RS (Tema 283), firmou que o conceito constitucional de receita não se confunde com o conceito contábil, conforme destacou a i. Relatora Ministra Rosa Weber:

“O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. (...) Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”

E, no RE 574.706/PR (Tema 69), ao excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições, assentou que valores que apenas transitam pelo caixa da empresa, sem incorporar-se definitivamente ao seu patrimônio, não se qualificam como receita tributável.

As subvenções fiscais possuem natureza análoga: representam renúncia fiscal do Estado para fomentar investimentos, não constituindo contraprestação por atividade econômica nem gerando acréscimo patrimonial autônomo. Trata-se, portanto, de valores vinculados a uma finalidade pública específica e não disponíveis livremente ao contribuinte, o que, no meu convencimento, afasta a caracterização de receita.

Ainda, o Superior Tribunal de Justiça, no paradigmático EREsp n.º 1.517.492/PR, reconheceu a inviabilidade da tributação de créditos presumidos de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL, por entender que a incidência representaria interferência da União na política fiscal estadual, em violação ao pacto federativo.

A *ratio decidendi* desse julgado é inteiramente aplicável à incidência do PIS e da COFINS: não se pode tributar o benefício fiscal concedido por outro ente federativo, sob pena de neutralizar o estímulo originalmente outorgado.

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

I – Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. (...)III – Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, nº exercício de sua competência tributária, outorgou. (...)VIII – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para

materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desapreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação. (...)XI – Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados. (...)XIII – A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência. (...)XV – O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destin<sup>o</sup> final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI – Embargos de Divergência desprovidos”

O entendimento foi reafirmado em decisões posteriores do STJ (AgInt no REsp 1.969.318/CE; AgInt no AREsp 1.898.565/RS), segundo as quais os créditos presumidos de ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos.

Entendo, assim, que a tributação não pode se apoiar em formalidades contábeis ou na nomenclatura adotada (subvenção de custeio ou investimento), mas na análise substancial do fato econômico.

No caso concreto, tais valores decorrem de renúncia fiscal legalmente instituída e possuem natureza indissociável de incentivo público ao desenvolvimento regional, circunstância que, por si só, impede sua qualificação como receita tributável.

Parar corroborar com esse entendimento, reputo interessante, para análise da controvérsia, as razões de decidir do acórdão n.º 3401-012.295, de relatoria do Ilustre Conselheiro Renan Gomes Rego. O caso deste acórdão, tal como o precedente acima do STF, avalia situação de crédito presumido de ICMS, no entanto, reputo que o racional decisório é bastante semelhante ao presente caso, uma vez que se avalia o conceito de receita versus a reduções de custos. Confira-se, assim, os seguintes trechos:

“Esse entendimento invocado pela Fiscalização, contudo, já foi enfrentado e afastado por este Egrégio Conselho Administrativo em outras oportunidades, com

base nos posicionamentos deste Tribunal Administrativo, do Supremo Tribunal Federal – STF e do Superior Tribunal de Justiça – STJ sobre o tema. Entende-se que os créditos presumidos de ICMS concedidos nos programas estatais de incentivo ao investimento não representam receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS por não possuírem natureza jurídica de receita, tratando-se de verdadeiras reduções de custos.

Nessa linha relacional, considerando que os créditos decorrentes de subvenção não integram o conceito de receita, afastando a incidência do PIS/Pasep e da COFINS na sistemática da não-cumulatividade, citam-se inúmeros julgamentos deste Conselho(a exemplo os recentes Acórdãos 9303006541 e 9303006.606 CSRF da Lavra da Ilustre Conselheira Vanessa Marini Ceconello e Acórdãos 9101-00.566, 3201002.638, 3402-003.042, 3301- 002.970 e 3402-002.904, 1302-002.303). Assim como ainda transcrevo a ementa de outros:

(...) A afirmação encontra lastro no entendimento do Supremo Tribunal Federal consignado em julgamento proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, que tratou da incidência de PIS e COFINS sobre a transferência de saldos credores de ICMS, no sentido de que o conceito constitucional de receita bruta implica em um ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

Em razão do entendimento externado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, esvazia-se a discussão sobre a correta classificação contábil do referido crédito de ICMS (subvenção para custeio, para investimento, recuperação de custo ou de despesa). Importa a transcrição da ementa do julgado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts.

149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV O art. 155, § 2º, X, “a”,

da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. VI O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuidase de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal. VII Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art.

25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543B, § 3º, do CPC. (RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe231 DIVULG 22112013 PUBLIC 25112013)”.

Dessa forma, entendo que o crédito presumido de ICMS não possui natureza de receita, razão pela qual não deve integrar a base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS.

Isso porque, tratando-se de subvenção concedida pelo Estado como instrumento de incentivo fiscal, inexistente correlação direta entre tais valores e a receita decorrente da venda de bens, da prestação de serviços ou da atividade operacional da Recorrente. Cuida-se, em realidade, de benefício fiscal que se caracteriza como recuperação de custos, e não como ingresso decorrente da exploração da atividade empresarial.

No entanto, verifica-se que a DRJ entendeu não ser possível identificar a natureza da subvenção relacionada aos valores em questão, isto é, se corresponderiam a subvenções para custeio ou para investimento. Ressaltou, ainda, que nem todo crédito presumido de ICMS pode ser automaticamente caracterizado como subvenção de investimento e, por essa razão, concluiu pela impossibilidade de afastamento da incidência das contribuições em epígrafe.

Como, pelas justificativas e documentos apresentados, não é possível identificar a que tipo de subvenção se referem os valores, se de custeio ou de investimento e que não é todo e qualquer “crédito presumidos de ICMS” que pode ser considerado como sendo subvenção de investimento, não é possível excluí-la da incidência das contribuições em epígrafe.

Por outro lado, entendo que não se mostra aplicável, ao caso concreto, a disciplina estabelecida pela Lei Complementar nº 160/2017, diante de sua superveniente revogação e da ausência de eficácia normativa apta a reger a controvérsia no presente momento.

Não obstante, a exclusão dos valores correspondentes aos incentivos fiscais estaduais da base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS decorre de fundamento jurídico diverso, relacionado à própria natureza das verbas recebidas. Com efeito, à luz dos princípios constitucionais da materialidade tributária e do pacto federativo, bem como da orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, pelo Superior Tribunal de Justiça e por este Conselho, os valores auferidos pela Recorrente a título de incentivos fiscais concedidos pelos Estados não se caracterizam como receita ou faturamento, porquanto não representam ingresso decorrente do exercício da atividade empresarial, mas benefício de natureza fiscal.

Assim, independentemente do atendimento aos requisitos específicos previstos na legislação infraconstitucional para a manutenção ou exclusão desses valores, não há fundamento jurídico para sua inclusão na base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS.

Nesse mesmo sentido, foi proferido o Acórdão nº 3401-014.610, de relatoria da Conselheira Laura Baptista Borges, julgado em 29 de abril de 2026, por unanimidade, no qual se reconheceu que os valores recebidos a título de incentivos fiscais estaduais não configuram receita ou faturamento, independentemente da comprovação de requisitos específicos, razão pela qual não devem compor a base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS.

PROCESSO 10380.726044/2017-46.

ACÓRDÃO 3401-014.610 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 29 de abril de 2026.

## RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE ESMALTEC S/A

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS.

As subvenções concedidas pelos Estados não integram a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, pois não se enquadram no conceito de receita.

BASE DE CÁLCULO. INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO.

A tributação de incentivos fiscais concedidos por Estados-membros configura interferência na autonomia estadual e, por esvaziar os efeitos do benefício legitimamente concedido, viola o pacto federativo.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS.

As subvenções concedidas pelos Estados não integram a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, pois não se enquadram no conceito de receita.

BASE DE CÁLCULO. INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO.

A tributação de incentivos fiscais concedidos por Estados-membros configura interferência na autonomia estadual e, por esvaziar os efeitos do benefício legitimamente concedido, viola o pacto federativo.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÃO DE PRAZO. REGISTRO.

As alterações no procedimento fiscal decorrentes de prorrogação de prazo serão procedidas mediante registro eletrônico no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF, disponível no sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB na internet.

TRIBUTOS OBJETO DE PROCEDIMENTO FISCAL REGISTRADO NO TDPF. INFRAÇÕES RELATIVAS A OUTROS TRIBUTOS. MESMO ELEMENTOS DE PROVA. INCLUSÃO TÁCITA.

Quando no procedimento de fiscalização relativo a tributo constante do TDPF for identificado infrações relativas a outros tributos, com base nos mesmos

elementos de prova, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no TDPF.

(...) que os valores recebidos pela Recorrente a título de incentivos fiscais estaduais não configuram receita nem faturamento, independentemente de comprovação de requisitos, razão pela qual não devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, conhecer do recurso voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito dar provimento ao recurso.

Diante das considerações supracitadas, deve ser reformada a decisão proferida pela DRJ.

### Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, dou-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Redator designado

Entendeu a Relatora que os créditos presumidos de ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento e que a tributação não pode se apoiar em formalidades contábeis ou na nomenclatura adotada (subvenção de custeio ou investimento), mas na análise substancial do fato econômico, e, em razão disso, proveu o recurso voluntário.

Por concordar com o provimento ao recurso, contudo, por fundamento diverso, apresentei, por escrito no ambiente do plenário virtual, declaração de voto. A Relatora, por sua vez, não adotou os fundamentos por mim expressados, do que restou vencida, por voto de qualidade, tornando estas razões em tese vencedora.

Inicialmente, cabe destacar a conclusão do julgador de piso após a análise dos fatos:

Como, pelas justificativas e documentos apresentados, não é possível identificar a que tipo de subvenção se referem os valores, se de custeio ou de investimento e que não é todo e qualquer “crédito presumidos de ICMS” que pode ser

considerado como sendo subvenção de investimento, não é possível excluí-la da incidência das contribuições em epígrafe.

Essa conclusão é importante, na medida em que o tratamento contábil e tributário das diferentes subvenções concedidas pelo Poder Público sofreu alterações significativas ao longo do tempo.

Nesse sentido, adoto a evolução legislativa construída pelo Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, redator do voto vencedor formalizado no Acórdão nº 3202-002.840:

Até 31/12/2007

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

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

[...]

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

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

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

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

**Patrimônio Líquido**

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

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

[...]

d) as doações e as subvenções para investimento.

Dessa forma, até 31/12/2007, as subvenções para investimento eram registradas como reservas de capital, diretamente no patrimônio líquido, sem transitar pelo

resultado. Esse registro possibilitava um maior controle, já que as reservas de capital têm utilização restrita e não podem ser distribuídas livremente.

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

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

#### 01/01/2008 a 31/12/2014

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

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

#### "Reserva de Incentivos Fiscais

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

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

A Lei nº 11.941/2009, por sua vez, instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT) de apuração do Lucro Real, tratando dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/2007. Seus arts. 18 e 21 estabeleceram o tratamento a ser dado às subvenções para investimento:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de

1977, a pessoa jurídica deverá: (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

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

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

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

[...]

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:

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

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

**reservas de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404/1976.**

Caso contrário, estariam sujeitas à incidência das contribuições na sistemática não cumulativa.

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

Pois bem.

No período de janeiro a dezembro de 2011, a fiscalização apurou que a recorrente escriturou valores referente a crédito presumido de ICMS, estabelecido no Anexo 2, Art. 21, Inciso XII do RICMS/SC (Decreto 2870/2001).

O Termo de Verificação Fiscal destacou que os referidos valores foram contabilizados como conta de resultado de receita não operacional, destacando-se, ainda, que as práticas da recorrente estavam em desacordo com as diretrizes contábeis, como Resolução CFC nº 1.305/2010, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TG 07 (Subvenção e Assistência Governamentais), que tem por base o Pronunciamento Técnico CPC 07:

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; (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.

O TVF ainda destaca o art. 44, IV, da Lei nº 4.506/1964 e o art. 392 do Decreto nº 3.000/1999, que aprovou o Regulamento do Imposto de Renta – RIR/99:

Lei nº 4.506/1964

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)

Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99

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);

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)

Por fim, a autoridade fiscal conclui que:

7.1.4) Assim, 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), (...)

(...)

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

7.1.7) Sendo assim, resta caracterizada a prática de infração à legislação tributária, consubstanciada pela omissão dos valores relativos às subvenções de custeio/operação recebidas do Estado de Santa Catarina, a título de CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS no ano-calendário 2011, as quais não compuseram a base de cálculo da CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS, nem tampouco da CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS, importando em redução indevida dos referidos tributos.

Em seu recurso voluntário, a recorrente alega que a Lei Complementar nº 160/2017 encerrou a discussão sobre a natureza da subvenção concedida na forma de incentivos ou de benefícios fiscais de ICMS.

Ademais, com a publicação da Lei Complementar nº 160/2017, e que altera a redação da Lei nº 12.973/2014 e passa a considerar os incentivos e benefícios fiscais como “subvenções para investimento”, não sendo passíveis de inclusão em base de cálculo como receita ou faturamento.

Aliás, a Lei Complementar nº 160/2017 estipula que benefícios e incentivos fiscais de ICMS oferecidos, mesmo sem aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), serão considerados subvenções para investimento e por esse motivo não tributáveis

De fato, a referida Lei Complementar incluiu no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 a previsão de que:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

[...]

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

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

Sobre a matéria, a Receita Federal do Brasil editou o Ato Declaratório Interpretativo nº 4, de 2024, em que dispõe sobre o tratamento tributário aplicável às subvenções para investimento, de que trata o art. 30 da Lei nº 12.973/2014:

Art. 1º Este Ato Declaratório Interpretativo dispõe sobre o tratamento tributário aplicável às subvenções para investimento, de que trata o art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Art. 2º A finalidade do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, é impedir que o acréscimo patrimonial proporcionado pela receita correspondente às transferências de recursos qualificadas como subvenções para investimento, realizadas por pessoas jurídicas de direito público, seja computado na determinação do lucro real, desde que atendidos os requisitos e condições nele previstas, além do disciplinamento contido no art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, sem prejuízo do disposto no § 4º do referido art. 30.

§ 1º A receita de que trata o caput é aquela reconhecida e mensurada em estrita observância aos requisitos previstos na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e, subsidiariamente, nas normas contábeis, sem prejuízo do disposto no § 2º.

§ 2º Os valores registrados na escrituração comercial, correspondentes à receita referida no § 1º, deverão ser comprovados por documentos hábeis, segundo a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, conforme o disposto no art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Art. 3º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, possui natureza jurídica de ajuste de exclusão ao lucro líquido do período de apuração para fins de determinação do lucro real, cuja aplicação está inserida na sistemática dessa determinação.

Parágrafo único. Para a exclusão da parcela integrante do lucro líquido do período de apuração é fundamental que tal valor corresponda ao acréscimo patrimonial de que trata o art. 2º.

Art. 4º Nos termos do art. 30, § 4º, da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS equiparam-se, para fins de apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, às subvenções para investimento, desde que atendidos os requisitos e condições previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Parágrafo único. A exclusão prevista no art. 3º, relativamente aos incentivos e benefícios de que trata o caput:

I - também deverá corresponder ao acréscimo patrimonial proporcionado para a pessoa jurídica por tais incentivos e benefícios, de modo a impedir que sejam incluídos na base de cálculo do IRPJ; e

II - não será realizada, caso não haja acréscimo patrimonial para a pessoa jurídica, de modo a evitar que a base de cálculo do IRPJ seja reduzida indevidamente.

Diante deste dispositivo, a Solução de Consulta Cosit nº 11, de 2025, concluiu que devem ser observados os seguintes requisitos:

1. **para fins de aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, é imperiosa a existência de uma receita contábil de subvenção para investimento**, reconhecida e mensurada em estrita observância às leis e normas que regem a contabilidade;
2. essa receita deve ser comprovável mediante documentação;
3. existindo essa receita de subvenção para investimento de que tratam os itens 1 e 2, é passível a respectiva exclusão do lucro real e do resultado do exercício, formas de apuração, respectivamente, da base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL; e
4. em relação aos benefícios fiscais de ICMS, também é imperiosa a existência da receita contábil de subvenção para investimento de que tratam os itens 1 e 2 para fins de aplicação da respectiva exclusão do lucro real e do resultado do exercício.

Com a devida vênia ao trabalho fiscal, o lançamento limitou-se a afirmar que os incentivos de ICMS eram tributáveis, não havendo verificação a respeito do cumprimento dos requisitos: (1) de concessão a título de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (2) de manutenção da subvenção em conta de reserva de capital ou se houve sua distribuição; e/ou (3) de existência de uma receita contábil de subvenção para investimento.

Assim, em razão da ausência de fundamentação, no caso, sobre eventuais descumprimentos de requisitos para afastar a exclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS, voto por acompanhar a Relatora, pelas conclusões, para dar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**