



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.720547/2014-01
ACÓRDÃO	1301-008.274 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MALHARIA CRISTINA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

INCENTIVOS FISCAIS. ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO (TTD). ESTADO DE SANTA CATARINA. TRIBUTAÇÃO FEDERAL. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO FEDERATIVO. JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ (ERESP Nº 1.517.492/PR). REQUISITOS DO ART. 30 DA LEI Nº 12.973/2014. INEXIGIBILIDADE.

Os créditos presumidos de ICMS outorgados pelos Estados-membros como instrumentos de política fiscal regional ostentam feição autônoma decorrente do Princípio Federativo, sendo vedado à União imiscuir-se na eficácia da desoneração promovida pelo ente local.

A Primeira Seção do egrégio Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR, sedimentou a tese de que a inclusão de referidos créditos nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL consubstancia alargamento inadequado da base impositiva federal, vulnerando o pacto federativo. A desoneração abrange a integralidade do incentivo sob a modalidade de crédito presumido, tornando irrelevante a perquirição acerca da destinação contábil ou do preenchimento concomitante dos requisitos formais estatuídos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, em perfeita consonância com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 160/2017.

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) E CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. CONCEITO DE RECEITA BRUTA E FATURAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MERO RESSARCIMENTO OU REDUÇÃO DE CUSTOS OPERACIONAIS. NÃO INCIDÊNCIA.

Os montantes decorrentes do aproveitamento de crédito presumido de ICMS não ostentam a natureza jurídica de receita auferida ou faturamento, situando-se fora do campo de incidência material do PIS e da COFINS, visto que configuram legítima recuperação ou abatimento de custos suportados na cadeia produtiva, inexistindo a entrada de recursos novos definitivos ao patrimônio da pessoa jurídica. Jurisprudência harmônica e consolidada no âmbito das Turmas de Direito Público do STJ e deste Colegiado Administrativo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Igaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduarda Lacerda Kanieski, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 02-81.130, proferido pela 4ª Turma da DRJ/BHE que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo em sua integralidade o crédito tributário exigido.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Relatório

LANÇAMENTOS

Contra a sociedade acima identificada foram lavrados Autos de Infração de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/PASEP (PIS) e Contribuição

Para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), como segue:

VALORES LANÇADOS, EM R\$ - EXERCÍCIOS DE 2011 E 2012						
FLS.	IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO	VALOR	JUROS	MULTA	MULTA EXIG. ISOLADAMENTE	TOTAL
339 a 351	IRPJ	1.927.403,81	441.918,60	1.445.552,86	985.374,40	4.800.249,67
352 a 362	CSLL	711.145,37	162.993,38	533.359,03	355.869,20	1.763.366,98
397 a 430	COFINS	673.417,91	182.773,53	505.063,47		1.361.254,91
363 a 396	PIS/PASEP	146.202,57	39.681,12	109.651,95		295.535,64
SOMA		3.458.169,66	827.366,63	2.593.627,31	1.341.243,60	8.220.407,20

Os lançamentos de CSLL, COFINS e PIS/PASEP alicerçam-se nos mesmos fatos cuja apuração serviu para a determinação de infrações à legislação do IRPJ, que se encontra detalhado no Relatório Fiscal de fls. 311 a 336, a seguir resumido.

Os Autores do feito esclarecem que a interessada recebeu o benefício de Tratamento Tributário Diferenciado por força de convênio nº 95000001166032, firmado entre a fiscalizada e o Estado de Santa Catarina, com vistas à concessão de crédito presumido de ICMS devido àquela unidade federativa, como facultado pela respectiva legislação estadual.

Ao amparo deste benefício fiscal, a interessada obteve, nos anos-calendário de 2010 e 2011, os valores respectivos de R\$ 4.465.941,95 e R\$ 4.569.021,79 em créditos presumidos.

Esclarecem os Autores do feito:

Esses valores foram contabilizados a débito da conta do ICMS a recolher e a crédito de uma conta de resultado (conta redutora de custos), conforme resumo abaixo:

Débito a: 272 – ICMS a pagar (passivo)

Crédito a: 13586 – Benefício fiscal / Crédito presumido (resultado)

Intimou-se a interessada a apresentar a relação de todos os valores, correspondentes ao benefício, que foram reinvestidos na modernização, readequação, ou expansão do parque fabril ou na pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, conforme previsto no dispositivo regulamentar que concedeu esta benesse.

Em atendimento a esta intimação, a empresa apresentou quatro planilhas que resumiam, por ano, os valores por ela desembolsados a tal título: (a) —Desenv. Produto||, com total de R\$ 824.841,56; (b) —Eng. Produto||, com R\$ 582.306,17; (c) —Prototipia amostral||, com R\$ 502.124,53; e (d) e “Imobilizado”, com R\$ 861.823,26.

Os Autores do feito apresentam amostras de tais planilhas:

Desenv. Produto:			
D.R.E			
60	1.01.03.02.01	Desenv.Produto-MarcasPróprias	824.841,56
573	3.1.03.01.01.01	DESPESAS COM PESSOAL	689.449,52
574	3.1.03.01.01.01.01	13º Salário	34.929,64
575	3.1.03.01.01.01.02	Alimentação	10.419,97
578	3.1.03.01.01.01.05	Aviso Previo Indenizado	5.784,60
580	3.1.03.01.01.01.07	Férias	54.133,51
581	3.1.03.01.01.01.08	Fgts	51.104,97
582	3.1.03.01.01.01.09	Horas Extras	28.063,98

Eng. Produto:			
106	1.01.04.02.06	Engenharia de Produto	582.306,17
836	3.1.01.10.60.15	CUSTO MÃO DE OBRA INDIRETA	560.444,82
1014	3.1.01.10.60.15.01	13º Salário	30.982,55
1015	3.1.01.10.60.15.02	Alimentação	12.529,73
1018	3.1.01.10.60.15.05	Aviso Previo Indenizado	- 320,40
1019	3.1.01.10.60.15.06	Ferías	42.091,81

Prototipia Amostra:			
80	1.01.04.02.04	Prototipia/Amstras	502.124,53
836	3.1.01.10.60.15	CUSTO MÃO DE OBRA INDIRETA	495.465,56
1014	3.1.01.10.60.15.01	13º Salário	24.688,12
1015	3.1.01.10.60.15.02	Alimentação	20.603,91
1018	3.1.01.10.60.15.05	Aviso Previo Indenizado	- 144,47
1019	3.1.01.10.60.15.06	Ferías	36.168,15

Imobilizado:			
ATIVO NÃO CIRCULANTE			
PERÍODO DE AQUISIÇÃO 01/01/2010 à 31/12/2011			
Cód.	Aquisição	Descrição	Valor
28083	28/07/2010	SPRINTER MERCEDES BENS ANO MODELO 2010 COR BRANCA CHASSI 8AC903662AE031992	R\$ 85.305,00
28009	05/01/2010	CLIMATIZADOR PRODUÇÃO - MODULO DE PRESSAO + PAINEL INTEGRADO	R\$ 70.000,00
28036	13/04/2010	TEAR CIRCULAR MAYER MV 4-3.2 ANO FABRICAÇÃO 2004 NS 2808	R\$ 47.800,00
28136	28/03/2011	SISTEMA DE ARMAZENAMENTO POWERVault MD3200I RKMNT ISCSI 12 BAY DUAL CONTR	R\$ 28.145,13
28445	01/12/2011	ESTRUTURA METALICA + ESCADA METALICA	R\$ 28.000,00

A tal respeito, os Autores do feito tecem os seguintes comentários:

De imediato podemos constatar que as três primeiras planilhas (Desenv. Produto, Eng. Produto e Prototipia amostra) apresentam relação de valores correspondentes a custos e despesas, estando vinculadas ao desenvolvimento de produtos. Ocorre que os desembolsos com essas despesas já impactaram diretamente o resultado do exercício e não poderiam, portanto, denominar-se investimento.

A última planilha (Imobilizado), apresenta uma relação de bens adquiridos no período com um total de R\$ 861.823,26, um valor muito abaixo do total dos benefícios obtidos nos dois anos, da ordem de R\$ 9 milhões.

As receitas auferidas mediante crédito presumido do ICMS foram excluídas na apuração do IRPJ e CSLL, por tratar-se no ponto de vista da fiscalizada, de subvenção para investimento.

Transcrevem os artigos 392 e 443 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999) e assinalam:

Por outro lado, a partir da vigência da Lei nº 11.638/07, o registro das subvenções para investimentos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, deve ser reconhecido em contas de resultado pelo regime da competência, quando cumpridas todas as exigências para sua obtenção. É válido ressaltar que o procedimento de

registrar contabilmente as subvenções e os incentivos fiscais como "receitas" não acarretaria qualquer ônus tributário à empresa, conforme previsto no Regime Tributário de Transição (RTT) estabelecido na MP nº 449/08.

De acordo com a legislação acima descrita, as subvenções de custeio fazem parte do lucro operacional, enquanto que as subvenções de investimento deverão ser excluídas do lucro real. O cerne da questão consiste em verificar se os benefícios fiscais recebidos pela empresa enquadram-se no conceito de subvenção para investimento ou de custeio.

Ocorre que, nem sempre os benefícios concedidos pelos Estados Federados podem ser caracterizados como subvenções para investimento, e a qualificação há que ser feita, necessariamente, pela análise cuidadosa dos convênios assinados e da legislação que trata dos benefícios.

Como se pode verificar, os dispositivos da legislação tributária, acima referidos, exigem que as subvenções, para se caracterizarem como de investimento, precisam apresentar características bem marcantes. A primeira, é que haja a clara manifestação do subvencionador de que os recursos relativos à subvenção sejam aplicados em investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado; a segunda característica é que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, segundo a manifestada intenção do subvencionador, nos mencionados investimentos.

Após transcreverem excertos do Parecer Normativo (PN) CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978, os Autores do feito analisam

[...] a legislação e o convênio firmado entre a fiscalizada e o estado de Santa Catarina. A fundamentação legal para o crédito presumido do ICMS apropriado pela MALHARIA CRISTINA tem fulcro no Regulamento do ICMS do estado de Santa Catarina, no artigo 21 do anexo 2. A empresa, para creditar-se do ICMS na forma deste artigo, fê-lo com base no convênio nº 95000001166032, com vigência a partir de 08/2009.

Esta lei estabeleceu que o benefício somente se aplica às empresas que reinvestirem o valor correspondente ao benefício na modernização, readequação ou expansão do parque fabril ou na pesquisa e desenvolvimento de novo produtos.

Com base nestas constatações, os Autores do feito incluíram de ofício os valores excluídos na apuração do IRPJ e CSLL.

No que tange ao PIS/PASEP e à COFINS, os Autores do feito assinalam, com fulcro no que dispõem a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.143, de 21 de novembro de 2008, e o artigo 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que “as subvenções são receitas, estando sujeitas, portanto, às contribuições para o PIS e COFINS, no regime não-cumulativo, nos termos das leis que instituíram esse regime de tributação”.

IMPUGNAÇÃO

Ciente em 27 de fevereiro de 2014 (fl. 433), a interessada apresentou, em 20 de março de 2014 (fl. 436), a impugnação de fls. 437 a 455, como segue.

Discorre, em tese, sobre a natureza jurídica do crédito presumido de ICMS e da subvenção para investimento, mencionando o artigo 443 do RIR/1999 e a Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007.

Com base neste último diploma legal, aduz que

2.21 [...] é fácil concluir que a impugnante cumpriu estritamente as regras impostas para excluir do lucro real a subvenção para investimento, eis que: (i) reconheceu o valor da subvenção em conta do resultado (como receita), pelo regime de competência; (ii) excluiu do LALUR o valor decorrente das subvenções para investimentos; e (iii) o valor alocado em conta de resultado deve seguir para a conta patrimonial de reserva de lucros (ou reserva de incentivos fiscais), conforme preceitua o art. 195-A da Lei das S/A, até o limite do lucro líquido do exercício.

2.22 Ainda, o que precisa ter-se em mente é que as subvenções de investimentos concedidas na forma de incentivos fiscais, não implicam no ingresso de receita, razão pela qual não poderiam mesmo ser tributadas pelo PIS e COFINS, simplesmente pela inocorrência de seu fato gerador. Nesse sentido, inclusive, é a entendimento expressado pela própria Receita Federal do Brasil, por ocasião da Solução de Consulta nº 225, proferida pela DISIT 07, na data de 06/08/2007 [...].

Aborda o “Tratamento Tributário Diferenciado —TTD, cadastrado sob o nº TTD nº 95000001166032” que lhe foi concedido com amparo no “RICMS/SC-01, Anexo 2, art. 21, inciso IX”, transcrevendo o mencionado dispositivo regulamentar e acentuando que “o concedente [...] aferiu que os requisitos de validade acerca dos benefícios concedidos à impugnante foram devidamente preenchidos, e aprovou o mesmo sem qualquer ressalva” pelo período de agosto de 2009 a agosto de 2010, tendo renovado o benefício por meio do TTD 115000000689527, de 30 de junho de 2011.

Entende que,

2.28. [...] tendo o Estado de Santa Catarina validado os procedimentos adotados pelo contribuinte no sentido ao aproveitamento do benefício, é defeso a União Federal questionar a sua aplicabilidade [...].

[...]

2.31. Cumpre consignar, que ao contrário do entendimento declinado pelo auditor fiscal nos autos de infração, não há como se sustentar que os créditos presumidos recebidos através do TTD concedido pelo Estado de Santa Catarina, não foram investidos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por óbvio, que o referido benefício aumentou o patrimônio da empresa, que adquiriu bens móveis, imóveis, investiu no desenvolvimento de novas marcas, produtos e amostras.

2.32. Para que o contribuinte faça jus a tal benefício fiscal é necessário, de acordo com o art. 3º da Lei nº 7.980/01, que haja uma contraprestação por parte do mesmo, caracterizada como projeto industrial local, uma vez que os benefícios estão intrinsecamente ligados como os bens e direitos relacionados diretamente a expansão da atividade da empresa, mas não acontecem de forma simultânea ao ingresso do benefício.

2.33. Desta forma, desde que os valores recebidos como “subvenção para investimentos”, cumpram os requisitos do Parecer Normativo CST nº 112/78. isto é (i) intenção do subvencionador de destiná-las para investimentos (e, portanto, não distribuição de tais valores aos sócios de nenhuma forma); (ii) efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projeto; (iii) ser o beneficiário da subvenção a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico, são de fato consideradas como “subvenção para investimentos”.

[...]

2.36. Isto quer dizer que tendo a impugnante (i) registrado tais valores como reserva de capital, e (ii) não promovido a distribuição aos sócios dos valores subvencionados, conforme estabelecido no art. 545 do Regulamento do Imposto de Renda, não precisa comprovar a prévia destinação ou aplicação do montante da subvenção recebida em bem do ativo fixo, com pretensão a fiscalização.

Transcreve excertos do PN CST nº 112, de 1978.

Afirma ser

2.41. [...] indiscutível que as subvenções para investimento NÃO têm natureza jurídica de "receita" da empresa, pois não se tratam de ingressos resultantes das atividades da empresa, mas, sim, de transferência patrimoniais do Estado, a título de incentivo para o investimento empresarial em um dado empreendimento econômico, de acordo com a forma e condições estabelecidas pelo concedente.

Com respeito à base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, alega que ela compreenderia “apenas e tão somente o faturamento, que é o resultado exclusivo da receita operacional da empresa (venda de bens ou da prestação de serviços)”. Em decorrência, desenvolve a tese de que

2.42. [...] ainda que se reputasse válida a orientação da Receita Federal do Brasil no sentido de que o crédito presumido de ICMS configura receita, não se poderia jamais admiti-la como tributável, quando aplicável a sistemática cumulativa, eis que de qualquer maneira não seria uma receita operacional.

Acentua que, embora a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, determine que “o crédito presumido de ICMS concedido a título de subvenção para investimento, para ser excluído do lucro tributável, deve ser contabilizado como receita”, o artigo 1º dessa mesma Lei implica a “neutralidade fiscal” de sua aplicação. Acrescenta que o entendimento do Fisco

2.47. [...] não seria adequado em função de que as regras contábeis não podem prevalecer sobre a verdadeira natureza jurídica das verbas recebidas a título de subvenção para investimento. A subvenção para investimento, como visto, não representa ingresso de nova receita, não significa receita auferida e, portanto, não se sujeita à incidência de PIS e COFINS.

[...]

Aduz que “o crédito presumido de ICMS [...], justamente por se tratar de subvenção pública, constitui em auxílio para a redução de custos ou de despesas da pessoa jurídica [...] ainda quando, por imposição legal, tenha de ser contabilizado em conta de receita”.

A interessada apresenta excertos doutrinários e jurisprudenciais.

Naquela oportunidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) julgou improcedente a Impugnação apresentada, conforme sintetizado pela seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2011, 2012

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

A jurisprudência e a doutrina, ressalvados os casos previstos em lei, não gozam do status de legislação tributária, e, portanto, não vinculam a autoridade judicante.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Exercício: 2011, 2012

BENEFÍCIOS FISCAIS

Entendem-se como subvenções correntes, a serem computadas na apuração do lucro real, aquelas que, embora concedidas por pessoas jurídicas de direito público com o "animus" de subvencionar investimento, hajam sido aplicadas pela pessoa jurídica concessionária no pagamento de custos ou despesas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2011, 2012

A base de cálculo da COFINS é o valor do faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2011, 2012

A base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP é o valor do faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2011, 2012

LANÇAMENTOS DERIVADOS

Mantida no todo ou em parte a exigência de IRPJ, igual sorte caberá às demais cobranças que forem formuladas com base nos mesmos termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova.

REQUISITOS DA IMPUGNAÇÃO

A impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, vedado o exame de aspectos puramente teóricos da legislação tributária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A interessada teve ciência da decisão na data de 05/04/2018 (e-fls. 544) e apresentou recurso voluntário em 04/05/2018 (e-fls. 545/547), portanto, tempestivamente, onde

apresenta seus argumentos. Na sequência, o processo foi distribuído a este Conselheiro, e incluído na pauta para ser julgado.

VOTO

Conselheiro **José Eduardo Dornelas Souza**, Relator.

O recurso apresentado é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Análise do Recurso Voluntário

Como relatado, cuida-se de Recurso Voluntário interposto por Malharia Cristina LTDA. em face do Acórdão nº 02-81.130 da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), que julgou improcedente a Impugnação apresentada e manteve, em sua totalidade, o crédito tributário exigido por meio do Auto de Infração originário lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Blumenau (SC).

O procedimento fiscal que deu origem à lide foi instaurado com o propósito de verificar a regularidade dos recolhimentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos aos anos-calendário de 2010 e 2011. Ao término dos trabalhos de auditoria, a fiscalização lavrou a autuação sob o fundamento de que a contribuinte excluiu indevidamente da determinação do Lucro Real e da base ajustada da CSLL, bem como das bases de cálculo das contribuições sociais ao PIS e à COFINS, os valores auferidos a título de incentivo fiscal de ICMS, materializado sob a forma de crédito presumido concedido pelo Estado de Santa Catarina por meio de convênio de Tratamento Tributário Diferenciado (TTD).

O Fisco fundamentou o lançamento aduzindo que referidos valores possuíam natureza jurídica de subvenção corrente para custeio ou operação, devendo obrigatoriamente compor o lucro operacional da empresa. Argumentou, ademais, que os desembolsos realizados pela contribuinte foram alocados primordialmente no pagamento de despesas com pessoal, engenharia e desenvolvimento de produtos, o que, sob a ótica fazendária, descaracterizaria a subvenção para investimento, dada a ausência de aplicação integral e direta em bens do ativo fixo ou imobilizado em montante simétrico ao benefício fruído. Em decorrência dessa premissa, procedeu-se à inclusão de ofício das parcelas excluídas, consolidando a exigência tributária nos termos descritos em demonstrativo consolidado.

Inconformada, a interessada apresentou sua defesa, sobrevivendo a decisão da DRJ/BHE no sentido de negar provimento à impugnação sob o fundamento de que as doutrinas e jurisprudências colacionadas pela defesa não ostentavam o status de legislação tributária e, portanto, não vinculavam a autoridade administrativa. Entendeu o órgão julgador que a aplicação dos recursos em despesas correntes de pessoal configurava manifesto desvio de finalidade, chancelando integralmente os termos da autuação fiscal.

Em suas razões recursais, a recorrente reitera que o crédito presumido de ICMS ostenta a natureza de típica subvenção para investimento, instituída com o propósito de estimular a economia regional e expandir a atividade fabril, tendo cumprido as exigências formais do regime de transição. Para respaldar suas alegações, invoca o advento da Lei Complementar nº 160/2017 e a consolidação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Argumenta que a Primeira Seção do STJ, no julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR, pacificou o entendimento de que os créditos presumidos de ICMS são insuscetíveis de tributação federal por força do Princípio Federativo, o que afasta a aplicação das condicionantes previstas no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 para essa modalidade de incentivo. Faz juntada de documentos de fls. 582 a 645 (Decreto 1555/2018 SC; documentação contábil)

Passo a análise de suas alegações.

A controvérsia reside na definição da natureza jurídica dos incentivos de ICMS usufruídos pela contribuinte, para, a partir daí, definir a legalidade de sua submissão às bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

Compulsando os autos, verifica-se que o benefício fiscal usufruído pela empresa foi outorgado pelo Estado de Santa Catarina sob o regime de Tratamento Tributário Diferenciado (TTD). A leitura do Termo de Concessão nº 95000003750998, vinculado ao TTD nº 95000001166032, evidencia tratar-se especificamente da modalidade de crédito presumido de ICMS. A autoridade fazendária estadual consignou expressamente no instrumento:

"CÓDIGO DO BENEFÍCIO: 47

DESCRIÇÃO DO BENEFÍCIO: CRÉDITO PRESUMIDO, EM SUBSTITUIÇÃO AOS CRÉDITOS EFETIVOS DO IMPOSTO, NAS SAÍDAS DE ARTIGOS TEXTEIS, DE VESTUÁRIO, DE ARTEFATOS DE COURO E SEUS ACESSÓRIOS, PROMOVIDAS PELO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL QUE OS TENHA PRODUZIDO.

1. OBJETO: 1.1. Fica a Requerente autorizada a utilizar crédito presumido, em substituição aos créditos efetivos do imposto, nas saídas de artigos têxteis, de vestuário, de artefatos de couro e seus acessórios, promovidas pelo estabelecimento industrial que os tenha produzido, calculado sobre o valor do imposto devido pela operação própria, nos termos do inciso IX do artigo 21 do Anexo 2 do RICMS/01..."

Ademais, quando da renovação do referido Tratamento Tributário Diferenciado sob o nº 115000000689527, instrumentalizado por meio do Despacho Concessório nº 115000002401008, o texto ementado pelo Sistema de Administração Tributária do Estado de Santa Catarina reafirmou a mesma natureza impositiva do benefício, nos seguintes termos:

"EMENTA: ICMS - REGIME ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO, EM SUBSTITUIÇÃO AOS CRÉDITOS EFETIVOS DO IMPOSTO, NAS SAÍDAS DE ARTIGOS TÊXTEIS, DE VESTUÁRIO, DE ARTEFATOS DE COURO E SEUS ACESSÓRIOS, PROMOVIDAS PELO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL QUE OS TENHA PRODUZIDO, CALCULADO SOBRE O VALOR DO IMPOSTO DEVIDO PELA OPERAÇÃO PRÓPRIA, NOS TERMOS DO

INCISO IX DO ARTIGO 21 DO ANEXO 2 DO RICMS/01. COMUNICAÇÃO TTD SUMÁRIO."

Delimitada a premissa fática da natureza jurídica do benefício, a solução da controvérsia deve observar a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores e deste próprio Conselho, que pacificaram o tratamento tributário aplicável a essa espécie de incentivo.

DA EXIGÊNCIA DE IRPJ E CSLL

No que concerne ao IRPJ e à CSLL, a fiscalização amparou a pretensão punitiva na ausência de investimentos específicos voltados exclusivamente ao ativo imobilizado da companhia, classificando os montantes como subvenções para custeio. Todavia, referida distinção perdeu completamente o objeto diante do entendimento sedimentado pela Primeira Seção do egrégio Superior Tribunal de Justiça por ocasião do julgamento definitivo do EREsp nº 1.517.492/PR.

Ao julgar os Embargos de Divergência no REsp nº 1.517.492/PR, a Primeira Seção do STJ assentou que a exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL prescinde de investigações sobre a destinação ou a classificação contábil do incentivo. O fundamento dessa diretriz é de natureza constitucional: a soberania do Princípio Federativo.

A Corte Superior concluiu que permitir à União tributar o crédito presumido concedido por um Estado-membro equivaleria a autorizar o ente central a esvaziar, por via oblíqua, a eficácia de uma desoneração instituída legitimamente pelo ente federado no exercício de sua competência tributária. O pacto federativo impede que a União interfira na política fiscal de atração de investimentos formulada pelas unidades da federação.

Essa orientação foi preservada e detalhada pelo STJ no julgamento do Tema Repetitivo nº 1.182 (REsp 1.945.110/RS e REsp 1.987.158/SC). Naquela oportunidade, o Tribunal consolidou a interpretação de que o advento da Lei Complementar nº 160/2017 e as condições do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 aplicam-se aos demais benefícios fiscais de ICMS (como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção e diferimento). Contudo, a tese vinculante excluiu expressamente o crédito presumido dessa exigência:

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

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

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

A jurisprudência do STJ fixou, portanto, um tratamento dual: para os créditos presumidos de ICMS, prevalece a exclusão incondicionada decorrente do princípio federativo e da ausência de natureza de renda; para as demais modalidades de incentivo, exige-se o cumprimento dos requisitos legais.

Diante destes precedentes da Corte Superior, afasta-se a necessidade de comprovar a aplicação dos recursos em bens do ativo imobilizado quando o incentivo se materializa sob a forma de crédito presumido.

Desse modo, revela-se insubsistente a exigência de IRPJ e CSLL formulada nos autos, uma vez que o critério adotado pela fiscalização, vinculação dos valores ao ativo fixo, constitui exigência inaplicável à modalidade de crédito presumido, impondo-se o cancelamento das respectivas glosas.

DA EXIGÊNCIA DO PIS E COFINS

No tocante às contribuições sociais ao PIS e à COFINS sob o regime não cumulativo, o lançamento fiscal incorreu em equívoco ao qualificar o valor escritural do crédito presumido como faturamento ou receita auferida, promovendo sua subsunção ao artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

O conceito jurídico de receita bruta e faturamento pressupõe a entrada definitiva de recursos novos que se incorporem ao patrimônio da pessoa jurídica, decorrentes do exercício de suas atividades operacionais típicas, ou seja, venda de bens ou prestação de serviços. O crédito presumido de ICMS, por sua vez, atua como um mecanismo de desoneração fiscal que se traduz, sob o aspecto econômico, em mera recuperação ou redução de custos.

A jurisprudência das Turmas de Direito Público do STJ consolidou-se no sentido de afastar a incidência do PIS e da COFINS sobre essa rubrica, reconhecendo que tais créditos não configuram receita própria. Aplica-se, por coerência sistemática, a lógica jurídica firmada no REsp nº 1.517.492/PR: se o crédito presumido não ostenta a natureza de renda ou lucro, tampouco pode ser enquadrado nos conceitos de faturamento ou receita operacional.

Nesse sentido, o STJ, por ocasião do julgamento do REsp nº 1.825.503/SC (Rel. Min. Mauro Campbell Marques), reafirmou:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. EXCLUSÃO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência consolidada em ambas as Turmas especializadas em direito público deste Tribunal é firme no sentido de que os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: Ag 1.352.512, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 10/11/10; REsp 1.205.072/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 14/2/12; AgRg no REsp 1.318.196/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24.8.2012; AgRg no REsp 1.214.684/PR, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Segunda Turma, DJe 1.8.2012; AgRg no REsp 1159562/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 16/03/2012; AgRg no REsp 1165316/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 14/11/2011; AgRg no REsp 1229134/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 03/05/2011; REsp 1025833/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 17/11/2008; AgRg no REsp 1.282.211/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 19.6.2012.

2. Mais recentemente, a posição foi reafirmada em novos fundamentos por esta Corte ao estabelecer que, considerando que no julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64. Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar ex lege a classificação do crédito presumido de ICMS como "subvenção para investimento" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições. Precedente: REsp. n. 1.605.245-RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25 de junho de 2019.

3. Recurso especial não provido.

(REsp n. 1.825.503/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 13/10/2020, DJe de 16/11/2020.)

Esse entendimento reflete-se de maneira linear nas decisões deste Conselho Administrativo. Destaco o posicionamento firmado no Acórdão nº 3201-012.509 (Rel. Cons. Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow), no sentido de que os créditos presumidos de ICMS decorrentes de programas de incentivo regional não podem ser computados na base de cálculo do PIS e da COFINS no regime não cumulativo, por configurarem meros ingressos redutores de custos, e não receitas auferidas. Confira-se:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2009, 2010

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Os créditos presumidos de ICMS, oriundos de programa estadual de incentivo fiscal, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das empresas da região, por força da combinação de dispositivos expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, § 3.º, inciso X da Lei 10637/02 e Art. 1, § 3.º, inciso IX da Lei 10833/03), não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo) uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2009, 2010

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Os créditos presumidos de ICMS, oriundos de programa estadual de incentivo fiscal, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das empresas da região, por força da combinação de dispositivos expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, § 3.º, inciso X da Lei 10637/02 e Art. 1, § 3.º, inciso IX da Lei 10833/03), não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo) uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita.

(Acórdão nº 3201-012.509, RODRIGO PINHEIRO LUCAS RISTOW, Sessão 28/07/2025)

Assim, diante da ausência de correspondência material entre o crédito presumido de ICMS e o conceito legal de faturamento ou receita bruta, carece de fundamento jurídico a pretensão arrecadatória fazendária, sendo de rigor, igualmente, o cancelamento das autuações relativas ao PIS e à COFINS.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelamento integral do crédito tributário lançado.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA