



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13971.722789/2015-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-003.360 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de setembro de 2018  
**Matéria** IRPJ - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA  
**Recorrente** TEX COTTON INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS TESES DE DEFESA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE. INOCORRÊNCIA.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Mesmo após a vigência do CPC/2015, não há que se falar em nulidade de decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. Inteligência da 1ª Seção do STJ no julgamento dos EDCL no MS 21.315-DF.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

REGIME DIFERENCIADO DE APURAÇÃO DE ICMS. ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS FÍSICO SUBSTITUÍDO POR NOVA FORMA DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS. BENEFÍCIO FISCAL QUE NÃO SE CONFUNDE COM SUBVENÇÃO.

Constatado que o contribuinte apura ICMS sob modalidade específica e diferenciada, abrindo mãos dos créditos físicos de ICMS e fazendo jus a nova forma de apuração de créditos, não há que se falar em subvenção, quer para custeio, quer para investimento, devendo ser integralmente cancelada a exigência.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

**CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.**

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constitui entrada de recursos passíveis de registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo do PIS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente, justificadamente, a Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

## Relatório

TEX COTTON INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES LTDA recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 12-90.009 da 8ª Turma da Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

O Presidente do colegiado *a quo* recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, *c/c*, art. 1º da Portaria MF nº 63, 03 de janeiro de 2008, haja vista o acórdão de origem ter exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 1.000.000,00.

A parcela de crédito tributário exonerado diz respeito aos débitos de IRPJ referentes aos quatro trimestres de 2012 que já haviam sido confessados em DCTF e não foram deduzidas no momento da realização do lançamento. Em razão do montante de tributo e multa exonerados, não houve interposição de recurso de ofício.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Trata o presente processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 3.632.883,71, de Contribuição Social s/Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 537.793,27, de Programa de Integração Social (Pis), no valor de R\$ 383.633,93, e de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no valor de R\$ 1.751.354,36, dos quais o interessado tomou ciência em 05/10/2015, referentes aos anos-calendário de, 2011, 2012 e 2013. Sobre os valores lançados incidiu multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e demais encargos de juros moratórios.

Nos termos expostos na descrição dos fatos no Relatório Fiscal (fls. 67/96), a autuação em foco decorreu dos seguintes fatos apurados no curso do procedimento fiscal:

A Fiscalizada apurou o Imposto de Renda pela modalidade do Lucro Presumido em 2011 e 2012, e pela modalidade do Lucro Real em 2013.

O Termo de Intimação 2014.00446-2-01, cientificado em 02/12/2014, abordou, em seu contexto, circunstâncias relativas às informações prestadas pela Fiscalizada na DIME (Declaração do ICMS e do Movimento Econômico), especificamente em relação a “créditos por regimes especiais”, além de questões envolvendo a escrituração contábil destes créditos.

O referido Termo intimou a Fiscalizada a entregar cópia de todos os atos concessórios e documentos relacionados aos Regimes Especiais de ICMS concedidos pelo Governo de Santa Catarina, a indicar as contas contábeis onde foram lançados os créditos presumidos de ICMS e a discriminar a composição destes créditos informados nas DIME.

A Fiscalizada respondeu, em 17/12/2014, apresentando a cópia dos atos concessórios acompanhados das explicações acerca dos lançamentos contábeis.

O Termo 2014.00446-2-03, ciência em 26/02/2015, apontou divergências entre dados constantes da contabilidade em cotejo com as informações constantes do quadro DCIP da DIME, e intimou a Fiscalizada a prestar esclarecimentos.

O Termo seguinte, 2014.00446-2-04, cuja ciência à Fiscalizada se deu em 18/03/2015, fez ver a ela que os créditos presumidos de ICMS consubstanciavam subvenção para custeio, e não para investimento, e que desta forma deveriam ter sido considerados como receita em 2011 e 2012.

O Termo 2014.00446-2-06 a intimou a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real, a Demonstração do Resultado do Exercício trimestral e planilhas da COFINS e do PIS não cumulativo. Este Termo teve sua ciência em 12/05/2015. Em resposta, a Fiscalizada não apresentou o LALUR, nem as DRE e tampouco as planilhas de não-cumulatividade. Indicou, tão somente, as contas contábeis onde estariam registrados os créditos de PIS e COFINS.

O Termo de Intimação seguinte, 2014.00446-2-07, foi cientificado à Fiscalizada em 29/06/2015 e contém as DRE trimestrais levantadas pela Fiscalização com base na Escrituração Contábil Digital – ECD, o cálculo das bases de cálculo do PIS e da COFINS, e os créditos de PIS e COFINS também levantados pela Fiscalização. Tudo relativo ao ano-calendário de 2012.

A intimação era para que a Fiscalizada se manifestasse em caso de discordância dos valores apresentados pela Fiscalização, o que deveria fazê-lo com suporte em documentação hábil a permitir o perfeito delineamento de sua discordância. Não houve resposta formal a este Termo, apenas um telefonema onde o Sr. Ricardo Lyra apontou uma duplicidade no cálculo do lucro de 2012, fato este comprovado pela Fiscalização.

Segundo a fiscalização, a Fiscalizada fruiu benefícios oriundos de Regimes Especiais de ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina, que geraram para ela créditos presumidos de ICMS. Tais créditos não foram considerados como receita tributável.

Segundo a fiscalização, os créditos presumidos de ICMS, decorrentes dos Regimes Especiais, consubstanciam inexoravelmente uma subvenção estatal. Tais créditos presumidos de ICMS devem ter o tratamento previsto na Lei 11.941/09, a qual, juntamente com a Lei 11.638/07, trata da convergência aos padrões internacionais da contabilidade.

Antes das modificações promovidas pela Lei 11.941/09, as subvenções para investimento deveriam ser contabilizadas diretamente a crédito da conta de reserva de capital, e, caso não fossem atendidos os requisitos do artigo 443 do RIR/99, deveriam ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real. Por outro lado, as subvenções para custeio deveriam ser tributadas, pois integravam o resultado operacional das pessoas jurídicas (artigo 392, I, do RIR/99).

Após as modificações, as subvenções para investimento devem ser contabilizadas em conta de resultado, e, caso atendidos os requisitos do art. 18 da Lei 11.941/09, podem ser excluídos do lucro líquido para fins de

determinação do lucro real. Concomitantemente, a empresa deve manter em reserva de lucros a parcela da subvenção excluída.

Primordial, portanto, definir se os créditos presumidos de ICMS, no caso em tela, consubstanciam subvenção para custeio ou investimento.

A subvenção para custeio é a transferência de recursos para a pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas ou na consecução de seus objetivos sociais, podendo estes recursos ser originados de pessoas jurídicas de direito público ou de direito privado.

A subvenção para investimento, por seu turno, seria a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la não nas suas despesas, mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Impõe-se também a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como subvenção para investimentos.

Embora o inciso XI do §35 do artigo 15 e a alínea b) do inciso I do §10 do artigo 21 do Anexo 2 – Benefícios Fiscais, do RICMS de Santa Catarina – Decreto 2.870/2001, determinem que o beneficiado deva reinvestir “o valor correspondente ao benefício na modernização, readequação ou expansão do parque fabril ou na pesquisa e no desenvolvimento de novos produtos”, trata-se de uma obrigação genérica e sem mecanismos de controle que permitam a aferição da sincronia entre as subvenções e os investimentos:

A Fiscalizada contabilizou o benefício de forma imprópria, tendo creditado uma conta de dedução de vendas (conta 2476 em 2011 e conta 3.1.02.02.0001 em 2012), em vez de uma conta representativa de receitas.

Nos anos-calendário 2011 e 2012, quando a Fiscalizada optou pelo regime de tributação do lucro presumido, tal contabilização imprópria resultou na falta de tributação dessas receitas, como determinam os artigos 25, inciso II, e 29, também inciso II, da lei 9.430/96.

Assim, os valores auferidos pela Fiscalizada, a título de crédito presumido de ICMS, devem ser considerados como “demais receitas”, e nesta condição devem ser acrescentados diretamente à base de cálculo do IRPJ e CSLL.

A fiscalização constatou que a omissão dos valores de crédito presumido de ICMS em 2011 influenciou nos limites de receita, de que tratam os artigos 13 e 14 da Lei nº 9.718/1998 com redação dada pela Lei 10.637/2002, para fins de opção pela modalidade de apuração do Imposto de Renda pelo lucro presumido em 2012.

Como a receita total da Fiscalizada em 2011, incluindo os créditos presumidos de ICMS, montou a R\$ 48.989.107,80, superior ao limite de 48 milhões estabelecido pelos artigos 13 e 14 da Lei 9.718/98, ela não poderia ter optado pelo lucro presumido em 2012.

Intimada, a Fiscalizada não apresentou o LALUR, nem os DRE trimestrais e nem as planilhas de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, alegando ainda

que o refazimento de sua contabilidade para o ano-calendário de 2012 seria por demais demorado e custoso. Sendo assim, a Fiscalização levantou os DRE trimestrais com base na escrituração contábil digital que baixou do SPED Contábil.

Os valores apurados pela Fiscalização foram submetidos à Fiscalizada, para que manifestasse discordância, se houvesse, via Termo de Intimação 2014.00446-2-07.

A identificação de eventuais adições e exclusões ao lucro líquido, com o fim de apurar o lucro real, era o objetivo do Termo de Intimação 2014.00446-2-06, quando intimou a Fiscalizada a apresentar o LALUR. Como a Fiscalizada não o apresentou, a Fiscalização não contemplou exclusões ou adições.

Os valores que serviram de base para a tributação do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido constam do Relatório Fiscal (item 78).

Segundo a Fiscalização, no que se refere ao PIS e a Cofins, os valores de subvenção de ICMS, que consubstanciam receita tributável da Fiscalizada, não compõem, todavia, a condição de base de cálculo do PIS e da COFINS, quando o contribuinte apura o lucro na modalidade do lucro presumido, como ocorreu em 2011.

Especificamente a revogação do §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 afasta a incidência do PIS e da COFINS sobre as subvenções para custeio, no regime da cumulatividade. Tal dispositivo tratava do alargamento da base de cálculo das contribuições PIS/COFINS no regime cumulativo.

Após a revogação, portanto, não há base legal para a incidência dessas contribuições sobre as receitas diversas das enquadradas no conceito de receita bruta (art. 279 do RIR/99).

Em sendo assim, inexistem consequências relativamente ao PIS e à COFINS do ano-calendário de 2011.

No que se refere ao ano-calendário de 2012, a circunstância da Fiscalizada estar obrigada à apuração do lucro real enseja duas consequências. A primeira delas é que, nesta modalidade, a apuração do PIS e da COFINS se dá na sistemática da não-cumulatividade; a segunda, de que as receitas decorrentes das subvenções para custeio (créditos presumidos de ICMS) passam a sofrer a incidência destas mesmas contribuições.

Os artigos 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, estabelecem a incidência do PIS/COFINS, no regime não-cumulativo, sobre “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, e as receitas de subvenções para custeio estão no campo de incidência destas contribuições.

Significa dizer que os valores líquidos das subvenções de custeio, em 2012, serão tributadas pelo PIS e pela COFINS no regime não-cumulativo.

Os valores totais de receitas, base de cálculo destas duas contribuições, são, portanto, em 2012, os valores já contabilizados como receitas somados aos

créditos das subvenções para custeio (Créditos presumido de ICMS – Regimes Especiais), conforme planilha constante do Relatório Fiscal (item 93).

Conforme consta do Relatório Fiscal, o regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS dá direito ao aproveitamento de créditos oriundos de operações que a lei especifica. É o que está disposto no artigo 3ª das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que criaram o regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Neste sentido, o Termo de Intimação 2014.00446-2-06 intimou a Fiscalizada a elaborar planilha específica demonstrativa da não cumulatividade, ou seja, planilha especificando os créditos e débitos dos referidos tributos, com a respectiva indicação das contas contábeis pertinentes.

A Fiscalizada não elaborou tais planilhas, embora tenha indicado as contas que supostamente registrariam as operações que lhe dariam direito a crédito.

Não obstante a negativa de proceder à elaboração de tais planilhas, a Fiscalização calculou os créditos de PIS e COFINS a que teria direito (planilha – item 100), e submeteu a ela os referidos valores, para que manifestasse eventual discordância, o que ela não fez.

Ainda segundo consta do Relatório Fiscal, os créditos não aproveitados em determinado mês foram aproveitados no mês subsequente.

As planilhas que demonstram os valores auatados de Pis e Cofins, referente ao ano-calendário de 2012, constam do Relatório Fiscal (item 102).

No ano-calendário de 2013, a Fiscalizada apurou o lucro na modalidade do lucro real. Consequentemente, o PIS e a COFINS já foram tributados no regime não-cumulativo.

Portanto, segundo a fiscalização, resta apenas tributar os valores das subvenções líquidas de ICMS, que compõem base de cálculo do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo.

Importa ressaltar que os valores das subvenções de ICMS não foram considerados receitas pela Fiscalizada em nenhum dos anos sob auditoria: 2011, 2012 e 2013.

As contribuições de PIS e COFINS, relativas ao ano-calendário de 2013, e calculadas sobre os valores das subvenções de ICMS, objeto de autuação, constam de planilha no Relatório Fiscal (item 107).

Esclarece a Fiscalização que eventuais créditos de PIS e COFINS já foram aproveitados pela Fiscalizada, quando da apuração que procedeu durante o ano-calendário de 2013.

Segundo a Fiscalização, os valores de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS já confessados em DCTF foram compensados com os valores apurados no procedimento.

Foi aplicada multa de ofício de 75% (art. 44 da Lei 9.430/1996).

Inconformado, o interessado apresentou impugnação, em 04/11/2015, requerendo o cancelamento dos autos de infração lavrados, alegando, em síntese, o seguinte:

. que todo o lançamento fiscal ora combatido decorre da equivocada premissa da qual partiu a Autoridade Fiscal, de que os créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina estariam insertos no conceito legal de receita.

. que o regime especial concedido pelo Estado de Santa Catarina refere-se à técnica de apuração do ICMS relacionada à substituição de créditos efetivos (ou físicos) por créditos presumidos, conforme previsto no art. 21, inciso IX, do Anexo 2, do RICMS/SC.

. que tal regime é um Tratamento Tributário Diferenciado, denominado Protêxtil, que não se classifica como subvenção para investimento ou de custeio, mas que consiste em técnica de apuração do ICMS, por meio da qual a Impugnante abriu mão dos créditos físicos (destacados no documento fiscal de entrada), apropriando um crédito presumido do imposto mensalmente.

. que, na apuração mensal do ICMS, ao invés de apropriar o crédito pelas aquisições de insumos, a Impugnante apropriava um crédito presumido de ICMS, de modo que a carga efetiva do imposto fosse igual a 3%. Tal afirmação é comprovada pelo Demonstrativo de Créditos Informados Previamente - DCIP e pela Declaração do ICMS e do Movimento Econômico – DIME anexos.

. que, ainda que tenham ocorrido alguns equívocos na forma de contabilização do crédito presumido de ICMS, o fato é que, no final, foi registrado o valor devido a título de ICMS, conforme declarações prestadas ao Estado de Santa Catarina.

. que, ainda que assim não o fosse, o que se admite a título de argumentação, por se tratar de apuração pelo Lucro Presumido, o valor do crédito presumido do ICMS não impactou, de modo algum, na apuração do lucro tributável, já que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL correspondem a um percentual sobre a receita bruta.

. que o conceito de subvenção para investimento ou subvenção de custeio não possui qualquer relevância no caso presente; que o art. 392, I, e o art. 443, I, do RIR/99, que dispõem sobre subvenções, estão inseridos no Subtítulo III, do Título IV, do RIR/99, que trata da apuração do Lucro Real.

. que, não bastasse o fato de que o crédito presumido de ICMS em questão não produzir os efeitos capazes de gerar relevância para a discussão sobre os conceitos de subvenção de custeio ou para investimento, já que na DRE é lançada a carga efetiva do imposto, não se está falando de apuração pelo Lucro Real, mas sim de Lucro Presumido.

. que o crédito presumido de ICMS, concedido pelo Estado de Santa Catarina em substituição aos créditos efetivos do imposto, não possui natureza de receita.

. que não é possível enquadrar os créditos presumidos de ICMS outorgados pelo Estado de Santa Catarina no conceito de receita, na medida em que não revelam capacidade contributiva (ingresso de recursos financeiros como contraprestação da atividade empresarial) e, portanto, riqueza tributável, porquanto se trata de mera técnica de apuração do ICMS, que consiste na substituição de créditos não cumulativos efetivos (ou físicos), por créditos presumidos.

. que, em análise aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados-membros, conforme já reconhecido pela própria Administração Tributária, "tais vantagens configuram meras reduções de custos ou despesas".

. que o Egrégio Supremo Tribunal Federal, recentemente se manifestou, por meio do seu órgão Pleno, no sentido de que o crédito de ICMS acumulado pela pessoa jurídica em razão de imunidade constitucional, quando transferido onerosamente a terceiros, não poderia ser tributado pelo PIS e pela COFINS, eis que tais créditos não são classificáveis, ou seja, não se enquadram no conceito de receita.

. que em situação onde a transferência onerosa do crédito acumulado de ICMS para terceiros gerou efetivo ingresso de caixa para a empresa, o Supremo Tribunal Federal considerou que se tratava de mera recuperação de despesa tributária anterior (imposto pago na aquisição), inexistindo nova receita tributável.

. que o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento pacífico pela impossibilidade de ser considerado receita tributável o crédito presumido de ICMS concedido pelos Estados-membros.

. que tanto a doutrina quanto a jurisprudência são unânimes ao reconhecer que os valores provenientes do crédito presumido do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento.

. que tais manifestações jurisprudências afastam a classificação dos créditos presumidos de ICMS como receita, inclusive quando estes créditos, em razão do tipo de tratamento tributário diferenciado, representam uma efetiva recuperação de custos.

. que, mesmo que os créditos presumidos de ICMS aferidos pela Impugnante representassem uma recuperação de custos, o que não é verdade no caso presente, dado o fato de que o custo registrado contabilmente representa a carga efetiva do imposto estadual, ainda assim estes créditos não podem ser considerados como receita tributável.

. que há uma diminuição do custo tributário, pela redução da carga efetiva do imposto, mas que, de modo algum, represente uma recuperação do custo embutido no preço de venda, tratando-se apenas de técnica de apuração de ICMS que impacta diretamente na formação do preço.

. que o regime especial concedido refere-se à técnica de apuração do ICMS relacionada à substituição de créditos efetivos (físicos) por créditos presumidos, conforme prescrevem os art. 21, inc. IX, e 23 do Anexo 2, do RICMS-SC.

. que é importante abrir um parêntese para chamar a atenção de que, de fato, é sabido que alguns Estados da Federação, inclusive Santa Catarina, outorgam benefícios fiscais na forma de créditos presumidos de ICMS que acabam por gerar diminuição de custos e despesas, aumentando indiretamente o lucro tributável.

. que, contudo, a Impugnante comprova pelos documentos anexos, bem como pelo disposto nos arts. 21, inc. IX, e 23 do Anexo 2, do RICMS-SC, vigente à época, que o benefício fiscal em questão não implica na geração de receita para a empresa.

. que é irrefutável a conclusão de que a diminuição do custo tributário não corresponde a uma receita para a Impugnante, tampouco representa acréscimo

patrimonial, mas tão somente consiste no meio que o Estado de Santa Catarina encontrou para incentivar sua atividade, tornando-a mais competitiva, na medida em que tem condições de praticar um preço menor em suas operações de venda de produção própria.

. que não há, portanto, dúvida de que, face a natureza dos créditos presumidos de ICMS e a forma como a Impugnante os utiliza, tais créditos não acarretam aumento da receita ou do lucro, porque a carga efetiva do ICMS apurado é observada na formação do preço, gerando, apenas, a diminuição do preço final da mercadoria.

. que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, ao analisar benefício fiscal decorrente dos programas de incentivo à atividade têxtil concedidos pelo Estado de Santa Catarina a uma empresa têxtil, concluiu que o crédito presumido de ICMS em questão representa uma tentativa do Estado-membro de diminuir os custos de produção deste setor e, conseqüentemente, o preço final das atividades, realizando uma renúncia fiscal, direcionando os recursos às empresas dos setores favorecidos, não representando isso faturamento por parte das indústrias beneficiadas, já que o desconto é repassado para o preço final do produto, mantendo-se, dessa forma, a mesma margem de lucro por unidade vendida.

. que não se pode deixar de destacar o fato de que o lançamento de ofício relativo ao ano-calendário 2013, quando a Impugnante passou a realizar sua apuração pelo Lucro Real, ocorreu apenas em relação ao PIS e à COFINS, o que demonstra claramente que sempre foi considerada a carga efetiva do imposto na contabilidade, mediante a dedução do crédito presumido do ICMS.

. que não há como prosperar a afirmação da Autoridade Fiscal de que a Impugnante omitiu receita tributável nos anos-calendário de 2011 a 2013, pois, como visto, os créditos presumidos de ICMS apontados pela Autoridade Fiscal como receita omitida não podem ser classificados como receita ou faturamento para fins de incidência tributária.

. que a receita bruta é o produto da venda de bens ou da prestação de serviços, restando evidente que os créditos presumidos de ICMS não têm natureza de faturamento, não podendo, por isso, servir como base de cálculo para apuração do Lucro Presumido.

. que é impossível de se sustentar, como pretendeu fazer a Autoridade Fiscal, que os créditos presumidos de ICMS poderiam ser classificados como "demais receitas", vez que foi cabalmente demonstrado que tanto a doutrina quanto a jurisprudência expressamente rechaçam a qualificação destes créditos como espécie de receita.

. que é importante destacar ainda que a Autoridade Fiscal foi imprecisa na qualificação jurídica destes créditos como receita, eis que em determinados momentos (parágrafo 41 do Relatório Fiscal) afirma que tais créditos são receitas operacionais, "pois integravam o resultado operacional". Porém, em outro momento (parágrafo 52 do Relatório Fiscal), afirma que estes créditos presumidos são "demais receitas". Esta falta de exatidão da Autoridade Fiscal, por si só, acarreta na nulidade do lançamento por falha de motivação quanto à "matéria tributável", cuja aferição é compulsória por força do disposto no art. 142 do CTN.

. que mostra-se inaplicável e impertinente qualquer alegação de que a contabilização dos créditos presumidos de ICMS aumentaria indiretamente o lucro tributável e, portanto, deveria compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na medida em que tais argumentos não guardam nexos com o regime do Lucro Presumido adotado pela Impugnante no ano-calendário 2011.

. que, se os créditos presumidos de ICMS não são classificados como receita para fins de formação da base de apuração da receita bruta, obviamente também não podem ser considerados para fins de mensuração da "receita bruta total" (art. 13 da Lei 9.718/98) ou "receita total" (art. 14 da Lei 9.718/98) do respectivo ano calendário, haja vista que, para que os créditos presumidos de ICMS possam ser classificados em alguma das "espécies" de receita (bruta, outras receitas operacionais, não operacionais etc.), antes precisam ser receita, cuja possibilidade já restou rechaçada pela doutrina e jurisprudência pátria.

. que, excluindo-se os valores dos créditos presumidos de ICMS do ano-calendário 2011, ver-se-á que a receita total é de apenas R\$ 46.366.330,53, não havendo dúvida de que a opção realizada pela Impugnante no ano-calendário 2012 pelo Lucro Presumido deve ser mantida, pois observados os pressupostos legitimadores desta opção, nos termos dos artigos 13 e 14 da Lei 9.718/98 vigentes à época.

. que, por decorrência, quanto ao IRPJ e à CSLL lançados no ano-calendário 2012 aplicam-se as mesmas razões anteriormente apresentadas pela impossibilidade de tributação dos créditos presumidos de ICMS no regime do Lucro Presumido.

. que, ainda em consequência, mostra-se completamente indevida a incidência do PIS e da COFINS lançados no respectivo ano de 2012, pois, além de a Autoridade Fiscal ter expressamente consignado a não incidência destes tributos sobre tais rubricas em sede do regime de apuração pelo Lucro Presumido (parágrafos 84 a 87 do Relatório Fiscal), restou antes comprovado pela maciça jurisprudência já consolidada no E. STJ sobre a impossibilidade destes benefícios fiscais de ICMS serem considerados receita.

. que não resta dúvida de que os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referentes ao ano-calendário 2012 devem ser cancelados, uma vez que indevida a desconsideração realizada pela Autoridade Fiscal da apuração e recolhimento dos tributos na sistemática do Lucro Presumido.

. que o fato de o lançamento quanto ao ano-calendário 2013 ter ocorrido apenas em relação ao PIS e a COFINS, somente vem a convalidar as razões de que o crédito presumido de ICMS não representou ingresso de qualquer valor para a Impugnante face a consideração do benefício fiscal na formação do preço.

. que o lançamento de PIS e COFINS no ano 2013 também é ilegítimo, pois, os créditos presumidos de ICMS não constituem receita passível de tributação por estes tributos, consoante consolidada jurisprudência e doutrina.

. que o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF já manifestou entendimento que reconhece a não inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos.

- 
- . que não há dúvida de que o lançamento de PIS e COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS lançados no ano-calendário 2013 deve ser cancelado, eis que flagrantemente ilegítimo.
- . que a existência de erros materiais na apuração da base de cálculo dos tributos lançados, enseja a declaração de nulidade da autuação.
- . que o erro na formação do lançamento, sobretudo quando afeto diretamente à base de cálculo e ao cálculo do montante do tributo devido, implica em inobservância dos elementos de validade do lançamento previstos no art. 142 do CTN.
- . que a não observância dos elementos do lançamento tributário, nos termos do art. 142 do CTN, traduz erro de natureza substancial e enseja a nulidade do auto de infração. Cita acórdão do CARF.
- . que no lançamento da CSLL no ano-calendário 2012, a Autoridade Fiscal, ao apurar a base de cálculo, deixou de considerar o prejuízo fiscal apurado no 2º trimestre para fins de compensação nos 3º e 4º trimestres do mesmo ano.
- . que a própria Planilha constante no Relatório Fiscal (item 78) comprova tanto a apuração do prejuízo fiscal no 2º trimestre de 2012, quanto a não compensação do mesmo nas competências seguintes.
- . que a Autoridade Fiscal, no que se refere ao ano-calendário de 2012, não observou a base de cálculo prevista para o IRPJ - Lucro Real, eis que sequer considerou o valor da CSLL, a qual deveria ter sua base de cálculo igualmente reduzida face a não consideração do prejuízo fiscal apurado no 2º trimestre de 2012.
- . que, ao ser utilizada a mesma base de cálculo para a CSLL 2012 e para o IRPJ 2012 (apurados pela Autoridade Fiscal no Lucro Real), o lançamento do IRPJ possui grave erro no critério quantitativo.
- . que, apesar de expressamente ter reconhecido a existência de débitos de IRPJ declarados em DCTF, cujos pagamentos ocorreram sob a sistemática de apuração do Lucro Presumido em 2012 e, ainda, de ter expressamente consignado que tais valores seriam compensados com os débitos objeto do lançamento ora combatido, a Autoridade Fiscal não realizou tais compensações.
- . que, importante destacar, os lançamentos de IRPJ referentes ao ano de 2011 foram devidamente compensados com os débitos de DCTF relacionados na Planilha constante no Relatório Fiscal (item 110), conforme indicado nos campos "detalhamento das deduções" e "descrições das deduções" do respectivo Auto de Infração.
- . que, no entanto, no tocante ao IRPJ 2012, não obstante tenha apurado débitos em DCTF, conforme Planilha constante no Relatório Fiscal (item 111), não há indicação de que tais débitos foram considerados no lançamento, eis que os campos de "deduções" do demonstrativo do Auto de Infração encontram-se zerados.
- . que, ao apurar o montante de COFINS supostamente devida no ano-calendário 2012 (então apurada pela Autoridade Fiscal na sistemática não cumulativa),

deixou de considerar, em determinados meses, o saldo de créditos não cumulativos do mês anterior.

. que tal fato ocorreu nas competências de junho, julho e agosto de 2012, conforme se pode aferir na tabela constante no Relatório Fiscal (item 102).

. que, na competência de junho/2012, não foi apurado débito de COFINS, eis que as deduções de vendas canceladas foram maiores do que a receita bruta (conforme tabela constante no Relatório Fiscal – item 93).

. que nesta competência foram apurados créditos não-cumulativos que deveriam ser compensados com os débitos de COFINS de julho/2012.

. que no mês de julho/2012 a soma dos créditos não cumulativos e do valor pago em DCTF também compensável foi superior ao valor do débito de COFINS, o que gerou um saldo compensável para o mês de agosto/2012.

. que, todavia, no mês de agosto/2012, a Autoridade Fiscal compensou o suposto débito de COFINS com o crédito não cumulativo apurado no mesmo mês e com o valor declarado em DCTF, indicando que haveria COFINS a constituir no valor de R\$ 171.166,28.

. que ignorou por completo o saldo decorrente do crédito não cumulativo dos meses de junho (não utilizado) e julho (parcialmente utilizado), fulminando este crédito da Impugnante.

. que, não bastasse isso, constata-se também que no mês de dezembro de 2012, a soma do crédito não cumulativo e do valor que declarado em DCTF foi superior ao suposto débito de COFINS, o que igualmente gerou um saldo de crédito compensável.

. que, porém, este saldo de crédito compensável não foi observado em 2012 e tampouco em 2013, eis que na Planilha de apuração da COFINS 2013 (Relatório Fiscal – item 107) não há nenhuma indicação de que o referido saldo de dezembro de 2012 foi compensado em janeiro ou em outro mês de 2013.

. que a multa aplicada no patamar de 75% é ilegítima, merecendo ser excluída, ou, quando menos, reduzida, já que a imposição de penalidade gravosa, como a que se apresenta no patamar de 75%, merece ser ponderada em situações especiais.

. que, tendo em vista que a Impugnante não se utilizou de meios fraudulentos para tentar, hipoteticamente, reduzir tributo, já que os créditos presumidos de ICMS estavam devidamente lançados na sua escrita contábil e fiscal, inexistindo qualquer omissão, não haveria razão para ser mantida a multa de 75% ora aplicada.

. que a multa de 75%, da forma como está sendo aplicada, não observa os mandamentos da Constituição Federal/1988, visto que é excessiva se considerada a suposta infração, gerando, portanto, o proibido efeito confiscatório.

. que, ao menos, a multa deve ser reduzida ao patamar máximo de 20%, aplicada pelo Fisco em caso de atraso injustificado no pagamento de tributo.

Processo nº 13971.722789/2015-11  
Acórdão n.º **1301-003.360**

**S1-C3T1**  
Fl. 53.558

---

Em 04/08/2017 o interessado juntou petição (fls. 53.387/53.395) informando um sinistro do automóvel arrolado e solicitando a sua substituição.

Analisando a impugnação apresentada o colegiado *a quo* julgou-a parcialmente procedente, deduzindo os valores de IRPJ dos quatro trimestres confessados espontaneamente em DCTF e não deduzidos pela autoridade fiscal na lavratura do respectivo auto de infração.

O contribuinte foi intimado da decisão em 17 de agosto de 2017 (fls. 53.438-53.434), apresentando recurso voluntário de fls. 53.448-53.512 tempestivamente em 15 de setembro de 2017 (fl. 53.446), requerendo a declaração de nulidade da decisão de primeira instância por suposto cerceamento do direito de defesa por não ter enfrentado todas suas oito teses de defesa, e, no mérito, reafirmando, em resumo, os termos de sua impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

### 1 ADMISSIBILIDADE

Em relação ao recurso voluntário, além de tempestivo, foram preenchidos os demais pressupostos para sua admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

### 2 PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Aduz a Recorrente que a decisão recorrida seria nula em razão de não ter analisado todos os argumentos contidos em sua impugnação.

Ocorre que a autoridade julgadora não é obrigada a manifestar-se sobre todas as alegações da defesa, nem a todos os fundamentos nela indicados, ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão.

Sobre esse tema, o Superior Tribunal de Justiça - STJ, no AgRg no AREsp 462.735/MG, julgado em 18/11/2014, DJe 04/12/2014 assentou a seguinte conclusão:

*De acordo com o entendimento jurisprudencial remansoso neste Superior Tribunal de Justiça, os julgadores não estão obrigados a responder todas as questões e teses deduzidas em juízo, sendo suficiente que exponham os fundamentos que embasam a decisão.*

E mesmo com a vigência do Novo Código de Processo Civil - Lei nº 13.105/2015 -, tal entendimento não se alterou, assim decidindo o STJ:

*O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.*

*O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.*

*Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.*

*STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016).*

Desse modo, a Recorrente não pode esperar, tampouco exigir, que sejam abordados nos votos condutores dos acórdãos, cada uma das alegações articuladas na defesa, e

sim que as questões e matérias em litígio sejam devidamente apreciadas, cumprindo-se a determinação do art. 31 do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei 8.748 de 1993.

Assim sendo, voto por rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

### 3 MÉRITO

Segundo a Recorrente, a despeito de qualquer discussão a respeito da natureza de determinados benefícios fiscais concedidos por Estados se enquadrarem como subvenção para investimento ou subvenção para custeio, no caso concreto, tratar-se-ia de regime especial de apuração do ICMS, em que o contribuinte abriria mão de créditos de ICMS a que faria jus na aquisição de seus produtos para recolher, ICMS a alíquota efetiva fixa de 3% na saída de suas mercadorias, não havendo que se falar em omissão de receitas.

Sem adentrar nos demais argumentos da Recorrente, entendo assistir-lhe razão.

Para fins de operacionalização desse benefício fiscal, o Decreto 2.870/01 – Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina, previa em seu Anexo 2, Capítulo III, Seção, previu o seguinte procedimento:

*Art. 21. Fica facultado o aproveitamento de crédito presumido em substituição aos créditos efetivos do imposto, observado o disposto no art. 23:*

*[...]*

*IX – 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 seguintes percentuais, observado o disposto nos §§ 10 a 14, 27 e 28 deste artigo (Lei nº 10.297/96, art. 43):*

*a) 82,35% (oitenta e dois inteiros e trinta e cinco centésimos por cento), nas saídas tributadas à alíquota de 17% (dezessete por cento);*

*b) 75% (setenta e cinco por cento), nas saídas tributadas à alíquota de 12% (doze por cento);*

*c) 57,14% (cinquenta e sete inteiros e quatorze centésimos por cento), nas saídas tributadas à alíquota de 7% (sete por cento).*

*d) 25% (vinte e cinco por cento) nas saídas tributadas à alíquota de 4 % (quatro por cento).*

Ao aplicarmos, sobre os preços de venda, os percentuais de crédito presumido previstos em tal norma, em todas as hipóteses a alíquota efetiva de ICMS praticada pelo contribuinte passará a ser de 3%. Veja-se:

Processo nº 13971.722789/2015-11  
Acórdão n.º 1301-003.360

S1-C3T1  
Fl. 53.561

- a) 82,35% de crédito, nas saídas tributadas à alíquota de 17%, equivale à 14% de crédito sobre o preço de venda, ou seja, alíquota efetiva de 3%;
- b) 75% de crédito, nas saídas tributadas à alíquota de 12%, equivale à 9% de crédito sobre o preço de venda, ou seja, alíquota efetiva de 3%;
- c) 57,14% de crédito, nas saídas tributadas à alíquota de 7%, equivale à 4% de crédito sobre o preço de venda, ou seja, alíquota efetiva de 3%;
- d) 25% de crédito, nas saídas tributadas à alíquota de 4%, equivale à 1% de crédito sobre o preço de venda, ou seja, alíquota efetiva de 3%.

Compulsando os autos, resta evidente que, embora conste nas notas fiscais que o ICMS cobrado nas operações se deu com base nas alíquotas habituais (no período, 17% de ICMS nas operações internas e 12% nas operações interestaduais), a precificação dos produtos não se deu com base nessas alíquotas, mas sim considerando-se a alíquota efetiva de 3% com base no regime diferenciado previsto na legislação catarinense para as indústrias têxteis.

Veja-se, exemplificativamente, a DANFE à fl. 53.353:

**DANFE**  
Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica

Identificação do emitente  
**TEX COTTON IND. DE CONFECÇÕES LTDA**  
RUA SGT CARLOS A. DE CAMARGO 155.  
GARCIA  
BLUMENAU - SC  
Fone:(047)3231-2900/Cep:89022-090

0 - Entrada 1  
1 - Saída 1  
Nº: 000055534  
SÉRIE: 1  
FL: 1 / 1

342110094492011 10/11/11 21:33:12

CHAVE DE ACESSO NF-E (CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR):  
4211 1179 8252 4200 0159 5500 1000 0555 3419 0267 8608

6101 VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO / 6102 VENDA MERC.  
251396827 79525242/0001-59

DESTINATÁRIO/REMETENTE  
NOME / RAZÃO SOCIAL: DUE BAMBINI CALÇADOS E ROUPAS LTDA  
CNPJ / CPF: 05911010/0001-00  
DATA EMISSÃO: 10/11/2011  
ENDERÇO: AVENIDA SALDANHA MARINHO - 1032  
BAIRRO/DISTRITO: CIDADE JARDIM  
CEP: 13400-340  
DATA SAÍDA: 10/11/2011  
MUNICÍPIO: PIRACICABA  
UF: SP  
INSCRIÇÃO ESTADUAL: 535357363110  
HORA SAÍDA: 13.28

**FATURA**

Número	Vencimento	Valor	Número	Vencimento	Valor	Número	Vencimento	Valor
000055534/01	10/12/2011	412,23	000055534/02	09/01/2012	412,10	000055534/03	08/02/2012	412,10

**CÁLCULO DO IMPOSTO**

BASE DE CÁLCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS
1.236,43	148,37	0,00	0,00	1.236,43
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	DESCONTO	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS	VALOR DO IPI
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
VALOR TOTAL DA NOTA: 1.236,43				

**TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS**

NOME / RAZÃO SOCIAL: BRASPRESS TRANSPORTES URGENTES LTDA  
FRETE POR CONTA: 0 - Emitente  
CODIGO ANTT: 0  
PLACA DO VEÍCULO: 0  
UF: SC  
CNPJ / CPF: 48740351/0014-80

ENDERÇO: RUA DOUTOR PEDRO ZIMMERMANN - 1938  
BAIRRO: ITROUPAVAZINHA  
MUNICÍPIO: BLUMENAU  
UF: SC  
INSCRIÇÃO: 254995926

QUANTIDADE: 1  
ESPÉCIE: CAIXAS  
MARCA: TEX COTTON  
NÚMERO: 0  
PESO BRUTO: 6,100  
PESO LÍQUIDO: 4,600

**DADOS DO PRODUTO / SERVIÇOS**

COD. PRODUTO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS / SERVIÇOS	NCM / SH	CST	CFOP UN	QUANT	V. UNIT	V. TOTAL	BC. ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALIQ ICMS	ALIQ IPI
1.F0076.1.R50001	VESTIDO BABADOS 1 ROSA	62044200	000	6101 PC	1,000	54,81	54,81	54,81	6,58	0,00	12,00	0,00
1.F0076.2.R50001	VESTIDO BABADOS 2 ROSA	62044200	000	6101 PC	1,000	54,81	54,81	54,81	6,58	0,00	12,00	0,00
1.F0076.3.R50001	VESTIDO BABADOS 3 ROSA	62044200	000	6101 PC	1,000	54,81	54,81	54,81	6,58	0,00	12,00	0,00
1.F0076.4.R50001	VESTIDO BABADOS 4 ROSA	62044200	000	6101 PC	1,000	54,81	54,81	54,81	6,58	0,00	12,00	0,00
1.F0076.6.R50001	VESTIDO BABADOS 6 ROSA	62044200	000	6101 PC	1,000	54,81	54,81	54,81	6,58	0,00	12,00	0,00
1.F0076.8.R50001	VESTIDO BABADOS 8 ROSA	62044200	000	6101 PC	1,000	54,81	54,81	54,81	6,58	0,00	12,00	0,00

Conforme se observa no item destacado, o produto “Vestido Rosa Babados 8 Rosa” foi vendido a um preço unitária de R\$ 54,81, considerando-se uma venda para

pagamento em 3 parcelas vencíveis a 30, 60 e 90 dias, respectivamente, considerando-se uma alíquota de 12% de ICMS (venda interestadual).

A seguir, a Recorrente, já em sede de impugnação, apresentou seu demonstrativo de composição do custo. Em relação à mesma mercadoria (“Vestido Rosa Babados 8 Rosa”), a ficha de composição de custos encontra-se às fls. 53.354-53.355:

EMPRESA.: TEK COTTON IND. DE CONFECCOES LTDA		SYSTEMTIL		26/10/15 AS 12:48				
PROGRAMA.: FORMULACAO DO PRECO DE VENDA		MODULO.: CUSTOS INDUSTRIAIS						
PRODUTO.: 1.F0076.8.RS0001 VESTIDO BABADOS 8 ROSA		ESTRUTURA ALTERNATIVA.: 01		ROTEIRO OPERACOES.: 01				
OPCAO PRECO.: CUSTO MEDIO		PRIORIDADE INFORMADO.		MAQUINA TINGIMENTO.: XXXXX				
UN MEDIDA.: PC COLECAG.: 009 VERA0 2011/12 3*LINHA.....		05 MOMI		CONTA ETQ.: 02 PRODUTO CONFECCIONADO				
ARTIGO.....: 0008 VESTIDO		ARTIGO COTAS.: 0007 MOMI						
COMP/FABR.: FABR		DATA CADASTRO.: 18/05/11						
NARRATIVA.: VESTIDO BABADOS 8 RO		PERIMETRO CORTE.: 0.0000						
CUSTOS DE PRODUCAO - MATERIA PRIMA - [MP]		CONSUMO UM GRAMATURA		P.COMP M.PRIMA PROC. ADIC. C.TOTAL				
2.T0068.001.RS0001	[01] NBO INSPIRIT 58% CO ... ROSA	0.9240	MT	9.63600	8.90366	0.00000	0.00000	8.90366
2.MM002.CAR.RS0056	[01] MEIA MALHA 30/1 100%CO CARDADO R	0.0420	KG	22.34000	0.93828	0.00000	0.00000	0.93828
2.T0068.001.RS0001	[01] NBO INSPIRIT 58% CO ... ROSA	0.0120	MT	9.63600	0.11563	0.00000	0.00000	0.11563
9.ZP002.035.F00515	[01] ZIP.INVISIVEL FIXO SC13-211 35CM	1.0000	UN	0.74000	0.74000	0.00000	0.00000	0.74000
9.BR059.001.000001	[01] FLOR 13060/10 NBO INSPIRIT 9461	1.0000	UN	0.93000	0.93000	0.00000	0.00000	0.93000
9.PL005.001.000001	[01] PLACA METAL FLOR ME9408 MOMI DO	1.0000	UN	0.19800	0.19800	0.00000	0.00000	0.19800
9.ET035.002.000001	[01] ETQ.BORD.LAT.MOMI 100090168 COM	1.0000	UN	0.06124	0.06124	0.00000	0.00000	0.06124
9.ET005.008.000004	[01] ETQ.BORD.MANQUIM 8 BCO ESC.RO	1.0000	UN	0.02386	0.02386	0.00000	0.00000	0.02386
9.ET003.001.RS0001	[01] ETQ.COMPOSICAO LNT -3 CX C/1500	1.0000	UN	0.01686	0.01686	0.00000	0.00000	0.01686
9.LN001.001.F01145	[01] LINHA 120 100%PES 2000MT ROSA F	89.3100	MT	0.00124	0.11074	0.00000	0.00000	0.11074
9.LN003.001.F01145	[01] LINHA BALAO TEXT.100%PES 150G 90	104.9500	MT	0.00048	0.05038	0.00000	0.00000	0.05038
9.TG001.001.BR0001	[01] TAG COD.BARRA C/SERRILHA 210G 50	1.0000	UN	0.01040	0.01040	0.00000	0.00000	0.01040
9.TG019.001.000001	[01] TAG CORACAO MOMI DUPLEX 370GR S/	1.0000	UN	0.06050	0.06050	0.00000	0.00000	0.06050
9.FI001.040.000001	[01] FIMO DE TAG CX C/5000 UN 40 MM	1.0000	UN	0.00220	0.00220	0.00000	0.00000	0.00220
9.EM001.010.000001	[01] EMBALAGEM PP GRAM.06 30X35 CM S	1.0000	UN	0.05200	0.05200	0.00000	0.00000	0.05200
9.CX001.007.000001	[01] CAIXA PAPELAO ONDA DUPLA CUSTO-F	0.0170	UN	3.47000	0.05899	0.00000	0.00000	0.05899
9.MP017.001.000001	[01] FITA ADESIVA 12MMX65MT TRANSPAR	0.2000	RL	0.01500	0.00300	0.00000	0.00000	0.00300
				12.27575	0.00000	0.00000	0.00000	12.27575

  

CUSTOS DE PROCESSOS - MAO DE OBRA [MO]		ESTAGIO		MINUTOS		C.TOTAL	
RISCO		01		0.0000		0.000000	
COYTE		02		0.0000		0.000000	
SEPARACAO		03		0.0000		0.000000	
COSTURA		18		0.0000		0.000000	
REVISAO		20		0.2500		0.000000	
AC.MANUAIS DIVERSOS		22		0.0000		0.000000	
DOBRAR/EMBALAR PECA		23		0.0000		0.000000	
ALMOX COST		33		8.0600		0.000000	
ALMOX ACABAMENTO		35		0.2400		0.000000	

  

CUSTOS ADICIONAIS		PERCENTUAL		VALOR		CUSTO TOTAL	
CORTE				0.15000		0.150000	
COSTURA				8.01960		8.019600	
ACAB				0.12000		0.120000	
REVISAO				0.10000		0.100000	
QUEBRA PRODUCAO				2.00000		0.245520	
CUSTO FIXO				23.00000		2.823420	

  

TOTAL MP.: 12.27575		TOTAL MO.: 0.00000		TOTAL CP.: 8.38960		TOTAL CD.: 3.06894		TOTAL GERAL.: 23.73428	
DESPESAS DIVERSAS								PERCENTUAL	
IR									2.00
CONTR. SOCIAL									1.08
PIS									0.65
COFINS									3.00
COMISSAO REPR.									8.70

COMISSÃO INTERNA									1.00
FRETE									3.00
FOLIT. COMERCIAL									1.00
MARKETING									7.00
REFFS									1.50
INSS									1.00

  

PRECO DE VENDA		A VISTA		MERCADO		INTERNO		90 DD	
ICMS	[ 3.00]	DESC	[ 0.00]						
LUCRO[MOMI]	[ 20.00]	50.42	52.52	53.64	54.81				

  

PRECO DE VENDA		A VISTA		MERCADO		EXTERNO		90 DD	
ICMS	[ 3.00]	DESC	[ 0.00]						
LUCRO[MOMI]	[ 20.00]	50.42	52.52	53.64	54.81				

  

DADOS DA FICHA TÉCNICA

COMPOSIÇÃO.....: 85.00% CV[VISCOSE] / 15.00% PA[POLIAMIDA] / 100.00% CO[ALGODAO]

LARGURA ACABADO: 0.300 || QTDE FIOS URDUME.: 0 || GRAMATURA ACABADO: 0.00

LARGURA PENTE...: 0.00 || QTDE FIOS TRAMA...: 0 || NÚMERO DE BATIDAS: 0

TIPO PENTE.....:

Conforme se observa, o custo de produção dessa mercadoria foi de R\$ 23,73428. Acresce-se a isso todos os custos variáveis do produto, incluindo-se aí os tributos cobrados sobre o preço de venda. Nesse sentido, é importante observar que foram incluídos os custos (em percentual sobre o preço de venda) de frete, IRPJ e CSLL (coeficientes de presunção de lucro multiplicados pelas alíquotas), PIS/Cofins (alíquotas do regime cumulativo), ICMS a alíquota de 3%, INSS, marketing e comissão sobre vendas, entre outros.

A seguir, utilizando-se de método de precificação denominado mark-up<sup>1</sup>, de acordo com o demonstrativo de fl. 53.355, chega-se aos valores de vendas que deveriam ser praticados para o produto “Vestido Rosa Babados 8 Rosa”:

<b>MARKUP</b>			
<b>F0076</b>	<b>MOMI</b>		
ICMS	3,00	17,00	
IR	2,00	2,00	
CSLL	1,08	1,08	
Pis	0,65	0,65	
Cofins	3,00	3,00	
Comissão	8,70	8,70	
Comissão Interna	1,00	1,00	
Frete	3,00	3,00	
Lucro	20,00	20,00	
Política Comercial	1,00	1,50	
Publicidade	7,00	7,00	
Refis	1,50	1,50	
INSS	1,00	1,50	
<b>divisor</b>	<b>0,4707</b>	<b>0,3207</b>	
<b>CUSTO</b>	<b>R\$ 23,73428</b>		
<b>3% icms</b>	<b>17% icms</b>		
<b>R\$ 50,42</b>	<b>R\$ 74,01</b>	<b>p.v avista</b>	
<b>R\$ 54,81</b>	<b>R\$ 78,73</b>	<b>p.v 90 dd</b>	

Vê-se que, conforme demonstrado pelo contribuinte, o seu preço de venda fora calculado baseando-se em um ICMS efetivo de 3%, pois, caso a alíquota aplicável fosse de 17%, certamente seu preço de venda deveria ser superior.

Com um custo de R\$ 23,73428 por unidade, e um mark-up divisor de 47,07%, contemplando-se aí ICMS de 3%, o preço de venda fixado para recebimento em 3 parcelas (90 dias) era de R\$ 54,81, exatamente o valor praticado.

Segundo os cálculos da Recorrente, caso se utilizasse a alíquota de ICMS de 17% o mark-up seria de 32,07%, o que demandaria o preço de venda de R\$ 78,73 nas mesmas condições de venda (explicar mark up)<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Método desenvolvido e estudo em cadeiras de contabilidade gerencial e controladoria, que consiste em, a partir dos preços de produção de determinada mercadoria, e dos custos tributários e variáveis em função do preço de venda e da margem de lucro desejada, fixar-se o preço de venda que deve ser praticado pela empresa.

<sup>2</sup> Na realidade, esse cálculo realizado pela Recorrente encontra-se equivocado, pois o contribuinte não levou em consideração os créditos de ICMS que faria jus se não fosse tributado com base em regime especial, ou seja,

As tabelas elaboradas pela Recorrente em seu recurso voluntário bem demonstram o cálculo do ICMS devido em suas operações (fls. 53.464-53465):

**Quadro 3**

<b>CÁLCULO ICMS A RECOLHER - REGIME TEXTEIS (RICMS/SC, ANEXO 2, ART. 21, IX)</b>				
	(1)	(2)	(3)	(4)
	<b>Saídas Tributadas</b>	<b>Deduções</b>	<b>Base de Cálculo do Regime</b>	<b>Imposto a Recolher do Regime (3%)</b>
<b>2011</b>			= (1) - (2)	= (3) * 3%
<b>Janeiro</b>	814.607,57	66.532,72	748.074,85	22.442,25
<b>Fevereiro</b>	4.392.119,20	43.868,01	4.348.251,19	130.447,54
<b>Março</b>	6.210.599,47	114.652,76	6.095.946,71	182.878,40
<b>Abril</b>	4.318.334,51	149.304,88	4.169.029,63	125.070,89
<b>Maió</b>	3.386.567,81	276.740,01	3.109.827,80	93.294,83
<b>Junho</b>	581.422,56	262.836,47	318.586,09	9.557,58
<b>Julho</b>	1.747.684,70	92.563,86	1.655.120,84	49.653,63
<b>Agosto</b>	5.454.789,16	32.898,13	5.421.891,03	162.656,73
<b>Setembro</b>	6.382.749,26	101.878,21	6.280.871,05	188.426,11
<b>Outubro</b>	7.045.894,09	108.151,89	6.937.742,20	208.132,24
<b>Novembro</b>	7.412.934,17	150.071,72	7.262.862,45	217.885,88
<b>Dezembro</b>	686.413,74	122.038,00	564.375,74	16.931,27
	<b>48.434.116,24</b>	<b>1.521.536,66</b>	<b>46.912.579,58</b>	<b>1.407.377,35</b>

**Quadro 4**

<b>CÁLCULO ICMS A RECOLHER - REGIME TEXTEIS (RICMS/SC, ANEXO 2, ART. 21, IX)</b>				
	(1)	(2)	(3)	(4)
	<b>Saídas Tributadas pelo Regime</b>	<b>Deduções - Devoluções</b>	<b>Base de Cálculo do Regime</b>	<b>Imposto a Recolher do Regime (3%)</b>
<b>2012</b>			= (1) - (2)	= (3) * 3%
<b>Janeiro</b>	92.063,51	349.581,80	-257.518,29	-7.725,55
<b>Fevereiro</b>	6.202.445,15	138.251,49	6.064.193,66	181.925,81
<b>Março</b>	5.857.890,92	88.612,92	5.769.278,00	173.078,34
<b>Abril</b>	8.079.216,99	95.953,99	7.983.263,00	239.497,89
<b>Maió</b>	4.841.585,26	69.695,59	4.771.889,67	143.156,69
<b>Junho</b>	254.321,83	119.063,83	135.258,00	4.057,74
<b>Julho</b>	4.301.329,44	92.448,11	4.208.881,33	126.266,44
<b>Agosto</b>	9.162.982,52	118.489,52	9.044.493,00	271.334,79
<b>Setembro</b>	6.024.174,44	92.905,11	5.931.269,33	177.938,08
<b>Outubro</b>	9.079.106,23	94.571,23	8.984.535,00	269.536,05
<b>Novembro</b>	6.008.846,93	81.051,26	5.927.795,67	177.833,87
<b>Dezembro</b>	1.535.714,66	105.852,99	1.429.861,67	42.895,85
	<b>61.439.677,88</b>	<b>1.446.477,84</b>	<b>59.993.200,04</b>	<b>1.799.796,00</b>

deveria levar em consideração a alíquota efetiva de ICMS a partir da inclusão no cálculo dos créditos físicos de ICMS. Contudo, tal equívoco não possui qualquer influência no cálculo realizado com base na alíquota efetiva de 3%.

**Quadro 5**

A) CÁLCULO ICMS A RECOLHER - REGIME TÊXTEIS (RICMS/SC, ANEXO 2, ART. 21, IX)							
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
	Saídas Tributadas	Deduções	Base de Cálculo do Regime	Imposto a Recolher do Regime (3%)	Apuração ICMS s/ Mercadoria fora Regime	ICMS a Recolher Crédito Pres.Importados	Imposto Total a Recolher - Declarado DIME
2013			= (1) - (2)	= (3) * 3%			(7) = (4) + (5) + (6)
Janeiro	69.818,66	134.315,33	-64.496,67	-1.934,90	841,45	0,00	-1.093,45
Fevereiro	4.577.000,00	69.355,66	4.507.644,34	135.229,33	35.440,14	0,00	170.669,47
Março	7.973.839,00	63.191,33	7.910.647,67	237.319,43	1.274,53	27.931,10	266.525,06
Abril	9.862.060,00	54.423,66	9.807.636,34	294.229,09	29.466,61	17.558,64	341.254,34
Maior	4.960.320,66	111.608,33	4.848.712,33	145.461,37	2.266,26	6.013,58	153.741,21
Junho	511.632,33	219.242,66	292.389,67	8.771,69	22.520,37	1.187,75	32.479,81
Julho	4.122.378,00	51.952,00	4.070.426,00	122.112,78	40.164,89	5.010,12	167.287,79
Agosto	8.150.186,66	554.740,00	7.595.446,66	227.863,40	32.288,51	25.798,74	285.950,65
Setembro	9.016.992,00	91.888,00	8.925.104,00	267.753,12	6.796,23	14.479,22	289.028,57
Outubro	8.890.073,33	94.828,33	8.795.245,00	263.857,35	11.090,55	7.586,56	282.534,46
Novembro	4.402.559,33	83.067,33	4.319.492,00	129.584,76	21.780,77	8.244,82	159.610,35
Dezembro	80.221,00	60.935,66	19.285,34	578,56	33.549,40	235,94	34.363,90
	62.617.080,97	1.589.548,29	61.027.532,68	1.830.825,98	237.479,71	114.046,47	2.182.352,16

Nesse contexto, ainda que tenham ocorridos alguns equívocos na forma de contabilização do crédito presumido de ICMS, o fato é que, segundo, aliás, não contesta a Autoridade Fiscal nem mesmo o v. Acórdão recorrido, **no final, foi registrado o valor devido a título de ICMS, conforme declarações prestadas ao Estado de Santa Catarina**, ou seja, contabilmente acabou sendo registrada a carga efetiva do imposto, considerada na formação do preço das mercadorias vendidas pela Recorrente

Portanto, conforme se observa, o tratamento diferenciado dado pelo Estado de Santa Catarina às empresas têxteis acaba por refletir diretamente no preço final praticado por essas pessoas jurídicas quando de suas vendas, procedimento inclusive adotado pela Recorrente em sua escrituração contábil, tanto que, no lançamento de IRPJ e de CSLL relativo ao ano-calendário de 2013, em que o contribuinte já havia apurado seus tributos com base no lucro real, sequer houve lançamento, pois o lucro calculado pela Recorrente foi considerado correto pela autoridade fiscal autuante.

Ocorre que a decisão recorrida utiliza como fundamento para suas conclusões em sentido diverso ao ora externado baseando-se na Solução de Consulta Cosit nº 188/2015.

Contudo, equivocou-se a turma julgadora *a quo*, pois tal solução de consulta trata de outro benefício fiscal previsto pelo estado catarinense, qual seja, um crédito presumido concedido de forma adicional aos créditos físicos.

O benefício analisado em tal decisão está previsto no art. 15, § 35, VI, do Anexo 2, do Decreto nº 2.870/01 – RICMS/SC, veja-se:

*Art. 15. Fica concedido crédito presumido:*

[...]

*XXXIX - nas saídas de artigos têxteis, de vestuário, de artefatos de couro e seus acessórios, promovida pelo estabelecimento industrial que os tenha produzido, de forma a*

*resultar em tributação efetiva equivalente a 3% (três por cento) do valor da operação.*

**§ 35. O benefício previsto no inciso XXXIX deverá ser utilizado alternativamente ao disposto no art. 21, IX, e depende da aceitação pelo contribuinte das seguintes regras e condições:**

*I – o benefício é opcional, deverá ser solicitado no Sistema de Administração Tributária – S@T na página oficial da Secretaria de Estado da Fazenda na Internet e mantido por período não inferior a 12 (doze) meses.*

*II – o estabelecimento industrial beneficiário deverá utilizar, no mínimo, 85% (oitenta e cinco por cento) de matéria-prima produzida em território nacional e a parcela importada, se houver, deverá ser importada por meio de portos ou aeroportos situados no Estado e por estabelecimento inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado de Santa Catarina (CCICMSSC);*

*III – o imposto a recolher em cada período não pode ser inferior a 3% (três por cento) do valor das operações alcançadas pelo benefício;*

**IV - para obtenção do percentual mínimo de recolhimento previsto no inciso III, poderão ser utilizados os créditos efetivos do imposto correspondentes ao ciclo de produção das mercadorias abrangidas pelo benefício; [grifos nossos]**

*V - será considerado crédito presumido o valor necessário para obtenção do percentual mínimo de recolhimento previsto no inciso III, caso esse limite não seja atingido mediante aplicação do disposto no inciso IV;*

*VI - deverá ser estornado o excesso de crédito existente em determinado período, cuja utilização implique em percentual de recolhimento menor que o percentual previsto no inciso III, exceto, na forma da legislação aplicável, os créditos decorrentes de doação ao Fundo Social e ao SEITEC;*

*VII – o descumprimento de quaisquer das condições previstas nos incisos II e XII deste parágrafo implica perda do benefício durante os 12 (doze) meses do exercício seguinte ao da ocorrência do fato.*

*[...]*

Conforme já salientado, o benefício fiscal a que faz jus a Recorrente está previsto no art. 21, inc. IX, do Anexo 2, do Decreto nº 2.870/01 – RICMS/SC, pedindo-se vênha para novamente transcrever seus termos:

***Art. 21. Fica facultado o aproveitamento de crédito presumido em substituição aos créditos efetivos do imposto, observado o disposto no art. 23:***

[...]

*IX – 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 seguintes percentuais, observado o disposto nos §§ 10 a 14, 27 e 28 deste artigo (Lei nº 10.297/96, art. 43):*

*a) 82,35% (oitenta e dois inteiros e trinta e cinco centésimos por cento), nas saídas tributadas à alíquota de 17% (dezessete por cento);*

*b) 75% (setenta e cinco por cento), nas saídas tributadas à alíquota de 12% (doze por cento);*

*c) 57,14% (cinquenta e sete inteiros e quatorze centésimos por cento), nas saídas tributadas à alíquota de 7% (sete por cento);*

*d) 25% (vinte e cinco por cento) nas saídas tributadas à alíquota de 4 % (quatro por cento).*

*Art. 23. Nas operações ou prestações em que o crédito presumido for utilizado em substituição aos créditos de imposto relativo à entrada de bens, mercadorias, serviços e quaisquer insumos incorridos na produção e comercialização de mercadorias ou na prestação de serviços, o contribuinte que optar pelo crédito presumido deverá permanecer nessa sistemática por período não inferior a 12 (doze) meses, observado o seguinte:*

[...]

*III - os créditos do imposto, relativos à entrada de mercadoria adquirida para fins de comercialização ou industrialização, cuja saída for contemplada com o crédito presumido, deverão ser registrados no livro Registro de Entradas e estornados integralmente no livro Registro de Apuração do ICMS, no mesmo período de apuração, devendo ainda o montante do estorno ser lançado em campo próprio da Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico – DIME. [grifos nossos]*

Portanto, conforme se observa, no caso da Recorrente, resta evidente o que o crédito presumido de ICMS poderá ser aproveitado em substituição aos créditos efetivos do imposto, situação absolutamente distinta ao benefício fiscal analisado pela Solução de Consulta Cosit nº 188/2015.

Reforça-se: no caso da Recorrente há uma técnica diferenciada de apuração de tributo (ICMS), procedimento opcional e adotado em substituição ao sistema habitual de tributação previsto na Lei Complementar 87 e nas legislações estaduais habituais do ICMS (aproveitamento do crédito físico do imposto).

Portanto, tratando-se de regime de apuração próprio, se os créditos efetivos de ICMS não se caracterizam como receita, os créditos presumidos utilizados pelo contribuinte, em substituição ao ICMS embutido em suas compras, também não o pode ser.

É importante destacar que não foi realizado nenhum pagamento de créditos presumidos por parte do Estado de Santa Catarina, permitindo-se, isso sim, que o contribuinte tão somente pudesse recolher ICMS à alíquota efetiva de 3% em suas vendas.

Aliás, como bem asseverou a Recorrente:

*115. Ainda, não se pode deixar de destacar o fato de que o lançamento de ofício relativo ao ano-calendário 2013, quando a Recorrente passou a realizar sua apuração pelo Lucro Real, ocorreu apenas em relação ao PIS e à COFINS, o que demonstra claramente que sempre foi considerada a carga efetiva do imposto na contabilidade, mediante a dedução do crédito presumido do ICMS.*

*116. Aliás, o próprio lançamento fiscal em relação a todo o período não deixa dúvidas quanto à assertiva, na medida em que exclui da “receita tributável” os valores correspondentes aos créditos físicos do ICMS, estornados pela Impugnante em sua contabilidade.*

*117. Nesse sentido, admitir a tributação nos moldes do lançamento fiscal, cujos termos foram mantidos pelo v. Acórdão recorrido, face às condições específicas do crédito presumido de ICMS aqui cotejado, é o mesmo que admitir válida a tributação da vantagem econômica obtida pelo contribuinte que optou por apurar os tributos federais pelo Lucro Presumido ao invés do Lucro Real.*

Conforme se observa, a Recorrente procedeu, inclusive, ao estorno dos créditos físicos de ICMS para utilização do regime especial diferenciado a que fez jus, tanto que, no período em que foi tributada originalmente com base no lucro real (ano-calendário de 2013), sequer houve lançamento de ofício de IRPJ e de CSLL, pois a autoridade fiscal concluiu que não haveria crédito a ser exigido em razão do procedimento adotado, o que se demonstra que, se fosse adotado o mesmo critério fiscal para exame dos anos-calendário de 2011 e 2012 a conclusão deveria ser absolutamente a mesma, não havendo que se falar em qualquer irregularidade.

E ainda que os tais créditos de ICMS pudessem ser considerados como valores passíveis de tributação (subvenção para custeio), de toda forma a exigência não se sustentaria em relação ao ano-calendário de 2011 e 2012, pois há razão adicional para exonerar-se o crédito tributário correspondente.

Isso porque, embora a própria autoridade fiscal tenha concluído que as supostas subvenções para custeio se enquadrariam no conceito de outras receitas para fins de apuração do lucro presumido, contraditoriamente concluiu tratar-se de receita bruta para fins de apuração dos tributos devidos, aplicando-se os coeficientes de presunção de lucro para determinar as bases de cálculo de IRPJ e de CSLL<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Embora a Recorrente questione a possibilidade, em tese, de se tributar eventuais subvenções correntes quando o contribuinte apura seus resultados com base no lucro presumido, discordo de tal entendimento, pois, embora não se possa enquadrar a subvenção de custeio como receita bruta, não há dúvidas de que se trata de outra receitas, tanto que, se o contribuinte for tributado com base no lucro real a subvenção para custeio é considerada receita operacional, nos termos do art. 392 do RIR/99. Veja-se:

Vejam-se excertos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 78-79):

*51. Nos anos-calendário 2011 e 2012, quando a Fiscalizada optou pelo regime de tributação do lucro presumido, tal contabilização imprópria resultou na falta de tributação dessas receitas, como determinam os artigos 25, inciso II, e 29, também inciso II, da lei 9.430/96, in verbis:*

*Art. 25 O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:*

*I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;*

*II – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. [grifos do original]*

...

*Art. 29 A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:*

---

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);

[...]

De igual forma, se estivéssemos tratando de subvenção para custeio, tais rendimentos deveriam ser computados para apuração do limite de receita total que possibilita um contribuinte optar pela apuração de seu resultado fiscal com base no lucro presumido, ou o obriga a ser tributado com base no lucro real. A Recorrente se apega ao fato de o caput do art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998, estipular como limite de receita bruta total, à época dos fatos geradores, o total de R\$ 48 milhões, argumentando que eventual subvenção para investimento não se enquadraria no conceito de receita bruta. Ocorre que o legislador utilizou-se da expressa receita bruta total, que difere de receita bruta, tanto que, no art. 14 do mesmo diploma lega e que deve ser interpretado em conjunto com o artigo precedente, determinou-se que seria hipótese de enquadramento obrigatório no lucro real o fato de o contribuinte ter auferido receita total acima de R\$ 48 milhões no ano anterior, conforme transcrito a seguir:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...]

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

Portanto, ambos os argumentos da Recorrente devem ser refutados, salientando-se, contudo, ser tal conclusão irrelevante para o deslinde do caso concreto em razão de os valores questionados pelo Fisco não se caracterizarem nem como receita bruta, tampouco como outras receitas.

I - de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. [grifos do original]

[...]

55. Logo, a receita bruta em 2011, que é a soma daquela constante da contabilidade somada àquela dos créditos presumidos do ICMS também em 2011, é a seguinte:

RECEITA BRUTA - 2011 - R\$			
Mês	Receita Bruta (já deduzida das vendas canceladas e devoluções)	Créditos Presumidos - Subvenções (líquidos)	Receita Bruta Ajustada
Janeiro	728.977,82	5.123,71	734.101,53
Fevereiro	4.380.151,41	226.718,88	4.606.870,29
Março	6.160.039,06	421.833,55	6.581.872,61
Abril	4.260.219,49	284.147,95	4.544.367,44
Maio	2.339.782,02	260.649,30	2.600.431,32
Junho	300.443,20	0,00	300.443,20
Julho	1.674.827,03	0,00	1.674.827,03
Agosto	5.481.308,47	0,00	5.481.308,47
Setembro	6.397.640,51	383.203,17	6.780.843,68
Outubro	7.020.780,29	467.640,04	7.488.420,33
Novembro	7.012.188,11	545.052,18	7.557.240,29
Dezembro	394.167,21	28.408,49	422.575,70

56. O lucro presumido em 2011 é, portanto, num primeiro momento, o resultado da aplicação do percentual de 8% à receita bruta ajustada (última coluna da planilha retro).

57. Mas para se chegar ao lucro presumido definitivo há que somar as receitas financeiras. Logo, o lucro presumido de 2011 que será levado ao Auto de Infração será aquele constante da última coluna da planilha abaixo:

CÁLCULO DO LUCRO PRESUMIDO - 2011 - R\$				
Mês	Receita Bruta Ajustada	Percentual de 8%	Receitas Financeiras	Lucro Presumido
Janeiro	734.101,53	58.728,12	12.258,06	70.986,18
Fevereiro	4.606.870,29	368.549,62	13.771,38	382.321,00
Março	6.581.872,61	526.549,81	7.690,38	534.240,19
Abril	4.544.367,44	363.549,40	13.593,44	377.142,84
Maio	2.600.431,32	208.034,51	25.381,22	233.415,73
Junho	300.443,20	24.035,46	21.086,27	45.121,73
Julho	1.674.827,03	133.986,16	18.036,95	152.023,11
Agosto	5.481.308,47	438.504,68	43.800,12	482.304,80
Setembro	6.780.843,68	542.467,49	9.364,35	551.831,84
Outubro	7.488.420,33	599.073,63	12.320,36	611.393,99
Novembro	7.557.240,29	604.579,22	18.789,90	623.369,12
Dezembro	422.575,70	33.806,06	19.713,48	53.519,54

Certamente, ainda que a Recorrente realmente tivesse sido beneficiada com subvenções correntes, tais valores não se enquadrariam no conceito de receita bruta, uma vez que tais valores são estranhos às receitas auferidas com suas vendas, conforme estipulam os arts. 518, 519 e 224 do RIR/99:

*Lucro Presumido*

*Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei no 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).*

*Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224<sup>4</sup> e seu parágrafo único.*

Portanto, incorreta também a formalização da exigência por parte do Fisco em relação ao ano-calendário de 2011, o que, por si só, já é suficiente para exonerar também a exigência relativa ao ano-calendário de 2012 com base no lucro real, uma vez que as receitas consideradas pelo Fisco como auferidas para superação do limite de receita total para opção pelo lucro presumido em 2012 não se confirmou com o erro na formalização da exigência relativa ao ano-calendário de 2011, implicando a exoneração integral, também por essas razões, do crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins de 2012.

Ante o exposto, no que diz respeito às exigências reflexas de CSLL, PIS e Cofins, aplicam-se as mesmas razões de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

No que atine ao PIS e à Cofins, existe ainda razão adicional e independente para não se manter a exigência.

Ainda que se tratasse de subvenções para custeio, em que pese meu entendimento pessoal sobre o tema, entendo que se mereça respeitar a atual jurisprudência dominante no âmbito da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, até mesmo para se resguardar a competência original da 3ª Seção de Julgamentos em relação à análise dos processos envolvendo as contribuições para o PIS e para a Cofins, somente analisado no presente processo em razão de serem autos de infrações reflexos.

Nesse cenário, adoto as razões de decidir do acórdão 9303-004.560, julgado na sessão de 07 de dezembro de 2016, reproduzindo parcialmente o voto condutor do aresto<sup>5</sup>:

*Após discorrer sobre a admissibilidade do Recurso Especial, passo a analisar o cerne da lide trazida nesse recurso, qual seja, se os mencionados créditos presumido de ICMS (puramente escritural) devem ser considerados ou não como receita para fins de incidência de PIS e de Cofins.*

<sup>4</sup> Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).

<sup>5</sup> Esclarece-se que o segundo argumento de tal acórdão para cancelar a exigência de PIS e Cofins não se amolda ao presente caso, pois, em tal paradigma, considerou-se o benefício fiscal como sendo uma subvenção para investimento, ao contrário da conclusão a que chegou este colegiado.

*Vê-se, assim, que a análise do caso vertente, considerando sua especificidade, deve-se dar observando os argumentos acolhidos pelo Colendo Supremo Tribunal Federal em recente julgado – Recurso Extraordinário 606.107 que tratou da incidência do PIS e COFINS sobre a transferência de saldos credores de ICMS. Eis que se enquadra perfeitamente ao presente caso. O que passo forçosamente a discorrer sobre aquele julgamento.*

*O Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou, na assentada de 22.5.2013, o RE 606.107, de relatoria da Ministra Rosa Weber, com repercussão geral reconhecida, definindo que os créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresa exportadora não compõem a base de cálculo das contribuições para PIS e COFINS.*

*É de se lembrar que o tema teve repercussão geral reconhecida, [...]*

*Continuando, é de se recordar que ao julgar o mérito desse RE, o Tribunal negou provimento à pretensão da União e definiu não incidirem as contribuições de PIS e de COFINS sobre créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresas exportadoras.*

*Não obstante o julgamento tenha tratado de empresa exportadora, impossível ignorar os fundamentos adotados, pois evidente válidos para o caso em questão.*

*Sendo assim, retornando, tem-se que o Supremo Tribunal Federal afastou à época a cobrança das contribuições, baseando seu entendimento no fato de que tais créditos de ICMS representariam incentivo à exportação – e que não seriam passíveis de tributação pelas contribuições, pois não se trata de riqueza se compreendendo, portanto, ao conceito de receita para fins de apuração desses tributos.*

*Compulsando aos autos do processo, nota-se que o crédito presumido do ICMS, por ser puramente escritural, não se incorpora ao patrimônio do contribuinte – devendo ser afastado do conceito de receita.*

*Insurgindo ao entendimento do Supremo Tribunal Federal no referido RE 606.107/RS de que o conceito constitucional de “receita bruta” pressupõe um “ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições” – o que, peço licença para transcrever o voto da Min. Rosa Weber, para melhor aclarar:*

*“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer seu vulto, como elemento novo e positivo.”*

*Vê-se esvaziada a discussão sobre qual seria a correta classificação contábil do referido crédito, haja vista que, independentemente da classificação contábil adotada, a Suprema Corte definiu o conceito constitucional de “receita bruta”, entendendo imprescindível a verificação, no caso concreto, se o ingresso patrimonial se submete ou não a alguma espécie de condição, reserva ou contraprestação pela pessoa que o recebe – e se configura como elemento novo positivo.*

*Para melhor elucidar tal entendimento, impõe-se a transcrição de trecho da ementa do referido julgado, in verbis:*

“(…)

*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.** (…)” (grifou-se)”*

*Na mesma seara, ALIOMAR BALEEIRO no livro “Uma introdução é Ciência das Finanças” havia tratado tal conceito da mesma forma que o julgado no STF ao manifestar:*

*“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, MI, acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.”*

*Frise-se também o entendimento de Aires Barreto em seu artigo “A nova Cofins: primeiros apontamentos” contemplado na saudosa Revista Dialética de Direito Tributário:*

*“receita é [...] a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescendo-o, incrementando-o.”*

*Cabe trazer que, em consonância com esse entendimento, além do referido precedente do STF – firmado sob a sistemática do artigo 543-B do CPC, a jurisprudência pacífica de ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, como inclusive ressaltado pelos Ministros Teori Albino Zavascki e Luiz Fux ao proferirem seus votos (Grifos meus):*

**“CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS “CINCO MAIS CINCO”. LC Nº 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.**

*I - “Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) assentou o entendimento de que, no regime anterior ao do art. 3º da LC 118/05, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita – do lançamento. Assim, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador. A norma do art. 3º da LC 118/05, que estabelece como termo inicial do prazo prescricional, nesses casos, a data do pagamento indevido, não tem eficácia retroativa. É que a Corte Especial, ao apreciar Incidente de Inconstitucionalidade no Eresp 644.736/PE, sessão de 06/06/2007, declarou inconstitucional a expressão “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 –*

*Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da referida Lei Complementar. (REsp nº 890.656/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 20/08/07).*

*II - O Estado do Rio Grande do Sul concedeu benefício fiscal às empresas gaúchas, por meio do Decreto Estadual nº 37.699/97, para que pudessem adquirir aço das empresas produtoras em outros estados, aproveitando o ICMS devido em outras operações realizadas por elas, limitado ao valor do respectivo frete, em atendimento ao princípio da isonomia.*

*III - Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexistente incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado.*

*IV - Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.*

*V - Recurso especial improvido." (Grifou-se)*

*(RESP nº 1.025.833 / RS, 1ª Turma do STJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Publicado no DJe do dia 17.11.2008)"*

*Consoante esse entendimento, disse o Ministro Luiz Galloti no julgamento do RE 71.758:*

*"Se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição".*

*Sendo assim, tem-se claro que a discussão, de per si, gira em torno da abrangência dos conceitos de receita e faturamento para fins de base de cálculo do PIS e da COFINS.*

*Para melhor compreensão e por não considerar tal benefício como receita, pode-se ainda aproveitar para decompor a norma tributária que trata da incidência do PIS e da Cofins, invocando a Regra Matriz de Incidência Tributária:*

*1. 1ª Regra Matriz – relação obrigacional Autoridade Fazendária/Contribuinte:*

*1.1. Hipótese:*

*Critério Material: auferir receita.*

*Critério Espacial: perímetro nacional;*

*Critério temporal: mensal*

*1.2. Consequente:*

*Critério Pessoal: (i) sujeito ativo – via "autoridade fazendária"; (ii) sujeito passivo – quem auferir receita bruta.*

*Critério Quantitativo: alíquota de 3,65% sobre a receita bruta*

*2. 2ª Regra Matriz – dever de lançamento pela Administração:*

*Hipótese:*

*Critério Material: ser autoridade fazendária*

*Critério Espacial: perímetro nacional;*

*Critério Temporal: até o último dia útil da primeira quinzena subsequente ao de ocorrência dos correspondentes fatos geradores.*

*Consequente:*

*Critério Pessoal: Estado – autoridade fazendária*

*Critério Prestacional: realizar o lançamento*

### *3. 3ª Regra matriz: sancionadora do não pagamento*

*Hipótese:*

*Critério material: não pagar a importância devida;*

*Critério Espacial: perímetro nacional*

*Critério temporal: até o último dia útil da primeira quinzena subsequente ao de ocorrência dos correspondentes fatos geradores*

*Consequente:*

*Critério pessoal: autoridade fazendária e pessoa jurídica que aufera receita bruta*

*Critério Prestacional: pagar com multa e juros de mora.*

*Depreendendo-se da análise da regra matriz de incidência, é possível identificar que o critério material constante da 1ª Regra Matriz de Incidência Tributária somente se satisfaz para quem efetivamente aufera receita.*

*O que, na hipótese dos autos não se deve chegar ao questionamento de que a lei não previu sua exclusão e que, portanto, dever-se-ia tributar o referido crédito presumido do ICMS pelo PIS e Cofins pois de receita auferida não se trata. Tais créditos presumidos devem ser tratados como mero benefício fiscal concedidos pelos Estados-Membros como meio de estabelecer equilíbrio de mercado.*

*Indiscutível que seu efeito econômico não caracteriza nova riqueza. Sendo assim, o crédito presumido do ICMS não ostenta natureza de receita ou faturamento, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.*

*Dessa forma, é de se esclarecer que pela essência econômica, a correta classificação contábil dos r. créditos presumido de ICMS deveria considerar seu registro em contas patrimoniais.*

*E, em respeito a Regra Matriz de incidência das contribuição ao PIS e Cofins, bem como a análise da essência do crédito de ICMS, não há que se falar em tributação, pois forçoso se tributar tais direitos pelas r. contribuições.*

*Frise-se também a jurisprudência deste Conselho, conforme julgado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa 3ª Seção, que analisou situação idêntica,*

*inclusive envolvendo a mesma empresa, cuja ementa restou redigida (Grifos meus):*

*“[...] PIS NÃOCUMULATIVO. CRÉDITOS DO ICMS. BASE DE CÁLCULO. Não incide PIS sobre os valores de créditos de ICMS, obtidos em razão de subvenção estadual, uma vez sua natureza jurídica não se revestir de receita.*

*Recurso Voluntário Provido” (grifou-se)*

*(Acórdão nº 3403-000.799, P.A. 10283.000091/200521, Rel. Cons. Winderley Moraes Pereira, julgado em 03.02.2011)”*

*E o posicionamento exarado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção no acórdão abaixo transcrito:*

*“(…)*

*“NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTADUAL. REDUÇÃO NA APURAÇÃO DO ICMS DEVIDO. NÃO INCLUSÃO.*

*Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins e do PIS, o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado sob a forma de crédito escritural, para redução na apuração do ICMS devido.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.” (Grifou-se) (Acórdão nº 3401001.976, P.A. 11618.000542/200563, Redator para acórdão Conselheiro Emmanuel Carlos Dantas de Assis, julgado em 26.09.2012)”*

*Em vista de todo o exposto, reconheço que os créditos incentivados de ICMS concedidos não constituem “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e da COFINS, na linha do entendimento do Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 606.107 / RS – pois o crédito de ICMS não se constitui entrada de recursos passível de registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo do PIS não cumulativo.*

*[...]*

A fim de se evitar qualquer questionamento quanto a possível contradição, reforça-se que, para fins de IRPJ, se estivéssemos tratando de subvenção para custeio, o que se admite somente para fins de argumentação, há legislação específica que inclui a subvenção para custeio como receita operacional, conforme já discorrido alhures.

Processo nº 13971.722789/2015-11  
Acórdão n.º **1301-003.360**

**S1-C3T1**  
Fl. 53.577

---

#### **4 CONCLUSÃO**

Isso posto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto