



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10903.720009/2018-58  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-011.471 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 20 de maio de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BRITÂNIA ELETRÔNICOS S.A.

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

**CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. REQUISITOS.**

Os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS instituídos unilateralmente (sem convênio) até a data de início de produção de efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017, passaram a ser considerados subvenções para investimentos, desde que respeitados os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, e atendidas as exigências de registro e depósito previstas no art. 3º da mencionada Lei Complementar.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

**CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. REQUISITOS.**

Os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS instituídos unilateralmente (sem convênio) até a data de início de produção de efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017, passaram a ser considerados subvenções para investimentos, desde que respeitados os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, e atendidas as exigências de registro e depósito previstas no art. 3º da mencionada Lei Complementar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência da Fazenda Nacional (fls. 678/706) em face do acórdão 3301-007.502 (fls. 655/676), de 29/02/2020, que negou provimento ao recurso de ofício, restando assim ementado:

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. REGIME NÃO CUMULATIVO. NÃO INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativo da Contribuição, os valores decorrentes de subvenção para investimento, na forma de crédito presumido de ICMS, não se caracterizam como receitas tributáveis, nos termos do art. 30 e 54 da Lei n.º 12.973/2014; art. 1.º, §3.º, X da Lei n.º 10.637/2002 e art. 1.º, §3.º, IX da Lei n.º 10.833/2002.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI COMPLEMENTAR N.º 160/2017.

O §4.º do art. 30, da Lei n.º 12.973/2014, com a redação dada pela LC n.º 160/2017, prescreve que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput. Já o §5.º do mesmo artigo determina a aplicação do §4.º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se imediatamente a eles.

Em síntese, para a Procuradoria o crédito presumido de ICMS constitui-se em subvenção para custeio, com natureza de receita operacional, pelo que tais valores devem ser ofertados à tributação das contribuições sociais PIS/COFINS. Acostou como paradigmas os arestos 3402-004.393 e 9303-003.432. O despacho de fls. 710/715 deu seguimento ao apelo fazendário.

Em contrarrazões (fls. 758/777), o contribuinte pugna pelo improvimento do recurso da Procuradoria.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

Conheço do recurso nos termos em que admitido.

Sem reparos à r. decisão que, à unanimidade, negou provimento ao recurso de ofício da decisão da DRJ/BHE (fls. 617/644), a qual considerou improcedente a exação.

A matéria já foi objeto de vários julgados por esta C. Turma. Cito, como exemplo, os acórdãos 9303-006.878 (12/06/2018), de relatoria do i. Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira

Santos, e 9303-006.606 (11/04/2018), de relatoria da preclara Conselheira Vanessa Marini Ceconello, nos quais esta Turma, por unanimidade, entendeu que esses créditos presumidos de ICMS não se constituem em receita a ser tributada pelo PIS/COFINS, desde que atendidos os pressupostos legais, os quais, na sequência, examino.

Valho-me para decidir, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei 9.784/99, em grande medida, das decisões recorrida e de piso, que bem historiaram a evolução legislativa acerca da matéria e bem fundamentaram suas decisões.

Na espécie, tratam-se de créditos presumidos do Estado de Santa Catarina. Em sua peça impugnatória a empresa sustenta que esse incentivo fiscal concedido por aquele Estado é caracterizado como subvenção para investimentos, por tal não sendo tributável.

As subvenções para custeio, também conhecidas como subvenção para operação, não têm vinculação a aplicações específicas, ou seja, essa subvenção é caracterizada pela transferência de recursos com o objetivo de auxiliar a pessoa beneficiária frente ao seu conjunto de despesas cotidianas. A subvenção para custeio é considerada como sendo uma subvenção comum, o que faz com que seu registro na escrituração da empresa seja integrante do resultado operacional.

Já a subvenção para investimento é 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 projetados.

No âmbito do PIS e da Cofins tal distinção resultava irrelevante, na medida em que tanto uma (subvenção para custeio) quanto outra (subvenção para investimento) integravam a base de cálculo das contribuições no regime não cumulativo, inexistindo previsão legal para a exclusão de qualquer das duas (Lei nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º).

Esta situação se alterou, em relação ao PIS e à Cofins, com a edição da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, mas somente em relação aos optantes pelo Regime Tributário de Transição - RTT, em face do disposto nos artigos 18 e 21 dos referidos diplomas legais, assim descritos:

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

...

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido -CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

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

I - o valor das subvenções e doações feitas pelo Poder Público, de que trata o art. 18;

...

O conjunto normativo transcrito evidencia que, a partir de 4 de dezembro de 2008, data da vigência da MP n.º 449, de 2008, as subvenções para investimentos e doações feitas pelo poder público às pessoas jurídicas optantes pelo RTT eram passíveis de exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, registradas em conta de resultado e desde que atendidos os mesmos requisitos necessários à exclusão do lucro real.

As pessoas jurídicas não optantes, por seu turno, continuaram impossibilitadas de promoverem a exclusão por falta de previsão legal.

O RTT, facultativo para o biênio 2008/2009, tornou-se obrigatório a partir do ano-calendário 2010, de modo que a partir daí todas as pessoas jurídicas poderiam excluir as subvenções para investimento da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, registradas em conta de resultado e desde que atendidos os mesmos requisitos necessários à exclusão do lucro real.

Com a edição da Medida Provisória n.º 627, de 11 de novembro de 2013, convertida na Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, a possibilidade de exclusão das subvenções para investimentos da base de cálculo do PIS e da Cofins foi mantida para todas as pessoas jurídicas.

A MP n.º 627, de 2013, alterou os §§ 3º dos artigos 1º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, para incluir, respectivamente, os incisos X e IX, excluindo da base de cálculo do PIS e da Cofins as receitas **“de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e de doações feitas pelo Poder Público”**, desde que respeitados os requisitos previstos no art. 29 da referida MP (atualmente art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014).

Estas alterações entraram em vigor em 1º de janeiro de 2014 para as pessoas jurídicas que fizeram a opção prevista no art. 75 da Lei n.º 12.973, de 2014, e a partir de 1º de janeiro de 2015 para as demais pessoas jurídicas. (MP n.º 627, de 2013, art. 98 e § 1º, e Lei n.º 12.973, art. 119, § 1º). Posteriormente, o artigo 9º da Lei Complementar 160, de 7 de agosto de 2017, acrescentou dois parágrafos ao art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, com os seguintes teores:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, **desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404**, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

...

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar n.º 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

Donde conclui-se que desde a vigência da LC 160/2017, todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS serão considerados subvenções para investimentos, desde que respeitados os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Nessa hipótese, a qualificação como subvenção para investimento dos incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS aplica-se, inclusive, aos processos administrativos e judiciais, desde que ainda não definitivamente julgados.

Assim, até mesmo os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS instituídos unilateralmente (sem convênio) até a data de início da vigência da Lei Complementar nº 160, de 2017, passaram a ser considerados subvenções para investimentos, desde que respeitados os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 e desde que atendidas as exigências de registro e depósito previstas no art. 3º da mencionada Lei Complementar.

O registro e depósito da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos aos ICMS devem ser efetuados na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ e publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ (Lei Complementar nº 160, de 2017, art. 3º).

As exigências de registro e depósito foram disciplinados pelo Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017, nos seguintes termos (na parte que interessa):

Cláusula primeira Este convênio dispõe sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre a reinstituição dessas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, observado o contido na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e neste convênio.

§ 2º Para os efeitos deste convênio, considera-se:

(...)

III - registro e depósito: atos de entrega pela unidade federada, em meio digital, à Secretaria Executiva do CONFAZ, de relação com a identificação dos atos normativos e concessivos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, assim entendida os próprios atos e suas alterações, para arquivamento perante a Secretaria Executiva do CONFAZ.

...

Cláusula segunda As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstituição de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:

(...)

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal

Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

Cláusula quarta O registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda, devem ser feitas até as seguintes datas:

I - 29 de junho de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito;

II - 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes na data do registro e do depósito.

...

Cláusula sexta Os atos normativos e os atos concessivos relativos aos benefícios fiscais que não tenham sido objeto da publicação, do registro e do depósito, de que trata a cláusula segunda, devem ser revogados até 28 de dezembro de 2018 pela unidade federada concedente.

O Convênio ICMS n.º 190, de 2017, foi alterado pelo Convênio ICMS n.º 51, de 5 de julho de 2018. O novo convênio prorrogou os prazos para depósito e registro dos atos concessivos dos benefícios fiscais perante o CONFAZ para os dias 31/08/2018 (benefícios vigentes em 08/08/2017) e 31/07/2019 (benefícios não vigentes). Em situações específicas, o CONFAZ pode autorizar que os Estados depositem e registrem os atos concessivos de benefícios fiscais até 27/12/2019 - antes, o prazo máximo era 28/12/2018.

Para serem considerados subvenções para investimentos, portanto, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988 deverão atender, no concernente às exigências de registro e depósito, as seguintes condições previstas no Convênio ICMS n.º 190, de 2017:

a) A unidade federada deverá entregar na Secretaria Executiva do CONFAZ a relação com a identificação dos atos normativos e concessivos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, assim entendida os próprios atos e suas alterações.

b) A entrega deverá ser feita até 31 de agosto de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito, ou até 31 de julho de 2019, para os atos não vigentes na data do registro e do depósito. Em situações específicas, o CONFAZ pode autorizar que os Estados depositem e registrem os atos concessivos de benefícios fiscais até 27/12/2019.

Desse arcabouço legislativo, no que pertine ao PIS/COFINS, conclui-se:

1) Até 3 de dezembro de 2008 as subvenções para custeio ou para investimento integravam a base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo.

2) A partir de 4 de dezembro de 2008 (data da vigência da MP n.º 449, de 2008) até 31 de dezembro de 2009 (data limite em que o RTT era facultativo) as subvenções para investimentos recebidas pelas pessoas jurídicas optantes pelo RTT poderiam ser excluídas da base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, quando concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, registradas em conta de resultado e desde que atendidos os mesmos requisitos necessários à exclusão do lucro real (Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, art. 18 c/c art. 21). As pessoas jurídicas não optantes continuaram impossibilitadas, no referido período, de promoverem a exclusão, por falta de previsão legal.

3) A partir de 1º de janeiro de 2010, data em que o RTT se tornou obrigatório, todas as pessoas jurídicas poderiam excluir as subvenções para investimento da base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, quando concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, registradas em conta de resultado e desde que atendidos os mesmos requisitos necessários à exclusão do lucro real (Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, art. 18 c/c art. 21)

4) A partir de 1º de janeiro de 2015 as subvenções para investimentos poderiam ser excluídas da base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins de todas as pessoas jurídicas, desde que respeitados os requisitos previstos no art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014.

5) A partir da publicação da LC n.º 160, de 2017, todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS serão considerados subvenções para investimentos, desde que respeitados os requisitos previstos no art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014. Esta hipótese aplica-se, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

6) Os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS instituídos unilateralmente (sem convênio) até a data de início de produção de efeitos da Lei Complementar n.º 160, de 2017, passaram a ser considerados subvenções para investimentos, desde que respeitados os requisitos previstos no art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, e desde que atendidas as exigências de registro e depósito previstas no art. 3º da mencionada Lei Complementar.

### **CASO EM ANÁLISE**

O presente litígio, como emerge do relatado, diz respeito a incentivo fiscal de redução de ICMS, sob a forma de crédito presumido, vez que a Fiscalização concluiu que essa operação se caracteriza como receita que deve compor a base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo.

Os créditos presumidos de ICMS de que tratam o presente processo se referem ao ano-calendário de 2014, de modo que à hipótese em discussão aplica-se a Lei n.º 11.941, de 2009, art. 18 c/c art. 21, porquanto a alteração legislativa nela mencionada surtiu efeito a partir de 1º de janeiro de 2010 (data em que o RTT se tornou obrigatório) até 1º de janeiro de 2015, quando entrou em vigor a Lei n.º 12.973, de 2014 (exceção para os contribuintes que fizeram a opção prevista no art. 75 da mesma lei, o que não é o caso da autuada).

Contudo, em face do disposto nos artigos 9º e 10 da Lei Complementar n.º 160, de 2017, deve-se investigar, então, se os valores recebidos pela interessada a título de crédito presumido de ICMS no ano-calendário de 2014 atendem aos requisitos previstos no art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, assim como às exigências de registro e depósito previstas no art. 3º da mencionada Lei Complementar, para que sejam considerados subvenção para investimentos.

Em consulta ao sítio eletrônico do CONFAZ constata-se que o Estado de Santa Catarina efetuou o registro e o depósito da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos do referido benefício fiscal, conforme Certificados de Registro de Depósito no CONFAZ – 32/2018, 45/2018, 54/2018 e 63/2018. Da mesma forma atesta-se o cumprimento conforme relatório gerado no Sistema de Administração Tributária – SAT, em que o Estado disponibiliza os atos concessivos depositados no CONFAZ (acostado aos autos às fls. 600/606).

O Decreto n.º 418, de 2011, dispõe em seu art. 3º a respeito do tratamento tributário diferenciado:

Art. 3º O Secretário de Estado da Fazenda **fica autorizado a conceder tratamento tributário diferenciado**, conforme definido em termo de acordo celebrado entre o Chefe do Poder Executivo e o interessado, **bem como estabelecer as condições necessárias ao controle e fiscalização do mesmo.**

Por sua vez, para fazer jus ao incentivo fiscal, as contrapartidas exigidas pelo Estado de Santa Catarina foram estabelecidas no Protocolo de Intenções firmado em 29 de outubro de 2012 (fls. 75/82), que assim dispõe no que diz respeito aos compromissos da empresa:

....

**CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO.**

O objeto do presente **PROTOCOLO DE INTENÇÕES**, doravante denominado **PROTOCOLO**, é a definição de ações entre as partes, visando estabelecer as condições necessárias que possibilitarão, por meio de mútua e ampla colaboração, o desenvolvimento econômico e social do Estado, mediante a manutenção e expansão das atividades da **EMPRESA** no Estado.

**CLÁUSULA SEGUNDA - DOS COMPROMISSOS DA EMPRESA.**

A **EMPRESA** se compromete, para a consecução dos objetivos deste **PROTOCOLO**, observado o disposto no tratamento tributário diferenciado a ser concedido, a:

I – investir até 31 de dezembro de 2015 o valor de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) na ampliação das atividades no Estado, incluindo empresas integrantes do mesmo grupo econômico;

II – gerar e manter durante a vigência do tratamento tributário diferenciado, em razão da ampliação a ser concluída em 3 anos, 500 (quinhentos) empregos diretos, considerando a empresa beneficiária e outras empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico situadas no Estado;

III – incrementar, no prazo de 1 (um) ano, em 30% (trinta por cento) a produção própria das empresas pertencentes ao grupo econômico;

IV – alcançar, no mínimo, a cada período de 12 (meses), considerando as empresas integrantes do grupo econômico situadas no Estado, proporcionalmente o mesmo nível, atualizado monetariamente, de recolhimento de ICMS e de contribuições aos fundos dos últimos 12 (doze) meses anteriores à celebração deste **PROTOCOLO**;

V – utilizar, preferencialmente, serviços de operadores logísticos (armazenagem, manuseio, movimentação e distribuição) estabelecidos em Santa Catarina, devidamente habilitados pelos órgãos anuentes;

VI – contratar:

a) preferencialmente, a prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas com empresa transportadora estabelecida no Estado;

b) serviço de comissária de despacho aduaneiro estabelecido no Estado;

VII – contribuir para o fundo instituído pela:

a) Lei nº 8.099, de 1990, em montante equivalente a 0,05 % (cinco centésimos por cento) do valor da base de cálculo integral utilizado para fins de apuração do imposto relativo às saídas subsequentes da mercadoria importada, alcançadas pelo tratamento tributário diferenciado de que trata este **PROTOCOLO**;



- b) serviço de comissão de despacho aduaneiro estabelecido no Estado;  
VII – contribuir para o fundo instituído pela:
- a) Lei n.º 8.099, de 1990, em montante equivalente a 0,05 % (cinco centésimos por cento) do valor da base de cálculo integral utilizado para fins de apuração do imposto relativo às saídas subsequentes da mercadoria importada, alcançadas pelo tratamento tributário diferenciado de que trata este **PROTOCOLO**;
- b) Lei Complementar n.º 407, de 2008, em montante equivalente a 2,0% (dois por cento) do valor mensal do crédito presumido decorrente da aplicação do presente **PROTOCOLO**; e
- c) Lei Complementar n.º 249, de 2003, em montante equivalente ao que resultar da aplicação da seguinte fórmula:  $0,4\% \times BC - F$ , sendo:
1. BC = valor da base de cálculo integral utilizado para fins de apuração do imposto relativo às saídas subsequentes da mercadoria importada, alcançadas pelo tratamento tributário diferenciado de que trata este **PROTOCOLO**; e
  2. F = somatório das contribuições referente ao mesmo mês para os fundos a que se referem as alíneas "a" e "b" deste inciso.

Não obstante a empresa interessada não ter comprovado todos os investimentos exigidos no protocolo de intenções, assim como os argumentos trazidos pela fiscalização de que os investimentos porventura feitos foram levado a efeito em conjunto com empresas do mesmo grupo, e não pela interessada propriamente dita, o art. 9º da Lei Complementar n.º 160, de 2017, ao acrescentar o § 4º ao art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, deixou claro que **os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no já citado art. 30.**

Ressalte-se que o § 5º acrescentado ao art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, pela Lei Complementar n.º 160, de 2017, determina a aplicação do § 4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, **aplicando-se, portanto, ao presente processo.**

O art. 10 da Lei Complementar n.º 160, de 2017, estabeleceu que "o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, **aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal** por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, **desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar**". E, conforme suso demonstrado, as exigências de registro e depósito foram integralmente cumpridas pelo Estado de Santa Catarina.

Do articulado até aqui, temos que verificar o cumprimento dos **requisitos estabelecidos pelo art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014**, quais sejam: - **registrar a subvenção em reserva de lucros** a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976 - reserva de incentivos fiscais (inc. I); - **somente utilizar a citada reserva para absorção de prejuízos ou aumento de capital social** (inc. II).

Nos termos do exposto no item 2 do Termo de Verificação Fiscal, as receitas auferidas pela BRITÂNIA advindas das subvenções concedidas por recebimento de créditos presumidos de ICMS do Estado de Santa Catarina, transitaram a crédito de contas de resultado (Conta 3121002 – ICMS, completo, às fls. 288 a 419, e com filtro para CP de ICMS, às fls. 420 a 461) e finalmente foram integralizadas na conta Patrimonial (Conta 2360003 – Reserva de Incentivos Fiscais-ICMS, às fls. 462 a 466).

Ao detalhar as etapas de contabilização das receitas de subvenções, a Fiscalização conclui:

[...]

IV – Quarta etapa: **finalmente, os valores desses créditos presumidos de ICMS são registrados diretamente no Patrimônio Líquido** mediante reclassificação de parte dos lucros do período transformando-os em **reservas**. São lançamentos:

- a crédito da conta 2360003 - RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS – ICMS (aumentando-a) e
- a débito 2380022 – LUCRO DO EXERCÍCIO DE 2.014 (reduzindo-o)

Como demonstrado na decisão de piso, em consulta à Escrituração Fiscal Digital, ano-calendário 2014, verifica-se que a interessada lançou o total de R\$ 146.129.799,53 na Conta 2360003 – Reserva de Incentivos Fiscais - ICMS. Veja-se:

Código da Conta	2360003	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS - ICMS
Centro de Custos	00	/GERAL
Valor do Saldo Inicial		608.069.051,12
D/C	C	Crédito
Valor Total dos Débitos		6.099.140,54
Valor Total dos Créditos		152.228.940,07
Valor do Saldo Final		754.198.850,65
D/C	C	Crédito

Diante desse quadro normativo, como os fundamentos da presente autuação foram a descaracterização da subvenção para investimento, no aspecto material e formal, por requisitos e condições diferentes daqueles previstos no **art. 30 e seus §§ da Lei nº 12.973, de 2014**, que praticamente reproduziram as normas já estabelecidas no **art. 18 e seus §§ da Lei nº 11.941, de 2009**, não há como acatar a tese da autuação fiscal.

Diante do exposto, não se pode exigir, por exemplo, que as condições previstas no Protocolo de Intenções firmado em 29 de outubro de 2012 sejam cumpridas pela própria empresa, e não pelo grupo econômico, para se caracterizar o crédito de ICMS concedido como subvenção para investimento.

No mesmo sentido, destaca-se que a jurisprudência do CARF, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, já sinaliza para a aplicação retroativa da Lei Complementar nº 160, de 2017, conforme abaixo:

Acórdão nº 9101-003.841 de 03 de outubro de 2018 – 1ª Turma da CSRF

Matéria IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §4º E §5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. DISTRITO FEDERAL. CONFAZ. ATIVO PERMANENTE.

A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes.

Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30.

Com a publicação, registro e depósito do incentivo do Distrito Federal em discussão nos autos, perante o CONFAZ, não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30.

O investimento em ativo permanente não consta do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, sendo improcedente o lançamento fundado em tal exigência.

No que se refere aos lançamentos do PIS e da Cofins, por falta de oferecimento à tributação das receitas das subvenções em questão, tem-se no parágrafo único do art. 21 da Lei nº 11.941, de 2009, *verbis*:

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

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

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

(...)

Dessarte, definida legalmente a natureza jurídica da subvenção como sendo de investimento, e tendo sido cumpridos os requisitos previstos no art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009, é de ser negado provimento ao apelo especial fazendário.

### **DISPOSITIVO**

Forte em todo o exposto, conheço do recurso especial fazendário, mas nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire