



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10805.901263/2013-59
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3301-001.064 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 26 de fevereiro de 2019
Assunto COFINS - CRÉDITO PRESUMIDO ICMS
Recorrente PIRELLI PNEUS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para a Unidade de Origem intimar a Recorrente a apresentar a apuração do crédito com a documentação pertinente.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

Relatório

Trata-se de declaração de compensação realizada pela contribuinte no PER/DCOMP 17729.49366.211211.1.3.04-2289 (fls. 201-205) transmitida em 21/12/2011, informando um recolhimento a maior à título de COFINS na monta de R\$ 661.486,31 (R\$ 835.324,91 atualizado com SELIC na data da compensação) correspondente ao período de apuração 31/03/2009, quitado por meio de DARF de fls. 55-56.

Para utilizar este suposto crédito, a Recorrente então transmitiu a DCOMP acima mencionada, informando este crédito original na data da transmissão para compensar um

débito de COFINS - não cumulativo devido no período de apuração de novembro de 2011 - vencimento 23/12/2011, no montante total de R\$ 835.324,91 (oitocentos e trinta e cinco mil, trezentos e vinte e quatro reais e noventa e um centavos).

Em 03/05/2013 (fl. 208), a Secretaria da Receita Federal do Brasil proferiu despacho decisório com nº de Rastreamento: 050912518, para não homologar a compensação declarada, sob o fundamento de que foram localizados um ou mais pagamentos integralmente utilizados para quitação dos débitos declarados pelo contribuinte, não restando saldo disponível para o crédito pretendido.

Intimada do despacho eletrônico, a ora Recorrente apresentou manifestação de inconformidade (fls. 02-19) para impugnar a r. decisão e argumentar que seu crédito decorre de revisão de sua apuração fiscal e que realizou as respectivas retificações do DACTON e da DCTF muito antes do despacho decisório:

- No período e apuração março/2009 apurou e declarou em DCTF o valor devido de Cofins de R\$ 9.904.296,66;

- Ao revisar a escrita fiscal, constatou um equívoco na apuração do valor devido, verificando que o valor devido da contribuição era de R\$ 9.242.801,35, o que resultou em um pagamento a maior de R\$ 661.486,31;

- a apuração, o valor a pagar e o conseqüente crédito do pagamento a maior estão refletidos nas declarações retificadoras enviadas (DCTF e DACTON), bastando um exame de tais declarações para verificar a legitimidade do procedimento realizado;

- apesar da exatidão da compensação, o procedimento não foi homologado com a justificativa de inexistência de crédito, pois o DARF discriminado estava alocado para um ou mais pagamentos, não restando saldo de crédito;

- a fiscalização se limitou a confrontar dados eletrônicos, considerando apenas as declarações DCTF e DACTON originais, ignorando as declarações retificadoras;

- ressalta que as retificações foram feitas antes da emissão do despacho decisório, mais precisamente enviadas em 28/12/2011 (DACTON fls. 57-81) e 21/12/2011 (DCTF fls. 104-151), sendo que o despacho decisório foi emitido em 03/05/2013;

- acredita que com o envio das retificadoras a tempo tenha comprovado o crédito decorrente do pagamento a maior;

- estas informações já estavam à disposição da fiscalização quando da análise do pedido de compensação, portanto, o despacho decisório é nulo, pois emitido sem a análise destes documentos;

- não houve qualquer investigação adicional ou análise das declarações retificadoras, nem intimação para apresentação de documentos e esclarecimentos;

- não existiu o necessário cuidado na análise dos documentos apresentados pela Recorrente, que efetivamente demonstram a correção dos procedimentos de compensação adotados, restando caracterizada a precariedade da Fiscalização que antecedeu a emissão do despacho decisório;

- cita as instruções normativas 1.1015/2010 e 1.110/2010, que trata das retificações do DACON e DCTF e, no caso concreto, nenhuma das situações indicadas nestas INs para que as declarações retificadoras fossem desconsideradas foram constatadas;

- menciona decisão do CARF que anulou despacho decisório proferido sem a análise das declarações retificadoras, ordenando a prolação de nova decisão;

- ressalta que a causa do pagamento a maior é um equívoco da apuração do valor devido no mês, sendo que o motivo do pagamento indevido é irrelevante para fins de reconhecimento do direito ao crédito do contribuinte, já que a legislação autoriza que os contribuintes utilizem um crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior para restituir na modalidade da compensação;

- entende que a documentação apresentada (DARF pago, DACON e DCTF) torna inquestionável o crédito decorrente de pagamento indevido, devendo ser reconhecido o crédito e homologada a compensação, de modo que o não reconhecimento do crédito representa uma resistência injustificada;

- argumenta que, em nome da verdade material, eventuais inconsistências decorrentes do cumprimento da obrigação formal não podem prevalecer sobre a efetiva existência do crédito do contribuinte. Tivesse o Fisco realizado análise detalhada das informações que lhe foram disponibilizadas quando do envio das declarações retificadoras, não haveria outra conclusão senão a de homologar a compensação.

Em 23/02/2015 a 11ª Turma da DRJ/RPO, em razão da constatação do envio com antecedência das declarações retificadoras, proferiu o Acórdão 14-56.864 (fls. 219-222) para cancelar o despacho decisório e ordenar que a unidade de origem procedesse à intimação da Recorrente para apresentação de documentos para apuração da liquidez e certeza do crédito utilizado na compensação, pela análise dos registros contábeis e fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Data do fato gerador: 31/03/2009 DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE DO MÉRITO.

Comprovada a existência de DCTF retificadora anterior ao despacho decisório e afastado o motivo que impediu o correto exame de mérito do direito creditório em questão, os autos devem retornar à unidade de origem para análise da declaração de compensação controversa.

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. DOCUMENTAÇÃO FISCAL.

O direito creditório somente pode ser deferido se devidamente comprovado por meio de documentação contábil e fiscal.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Aguardando Nova Decisão - afastou a nulidade do despacho decisório em razão do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 prever que são nulos proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

- reconheceu o equívoco da decisão sem considerar as declarações retificadora, mas justificou o erro em razão do não processamento da retificadora, pois havia um tratamento manual no sistema a ser investigado;

- reconheceu que o despacho decisório deveria levar em conta os dados informados nas retificadoras e que o débito nelas informado referente ao período de apuração é menor do que o pagamento nele alocado;

- salientou que para a homologação da compensação, necessário se faz a verificação da existência do crédito que alega possuir e o seu efetivo montante, investigando a exatidão do procedimento que reduziu o valor devido da contribuição;

- o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige a apuração da liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou a maior de tributo;

- para tanto, afirmou que é necessário verificar a exatidão das informações a ele referentes, confrontando-as com os registros contábeis e fiscais, de modo a se conhecer qual seria o tributo devido e compará-lo ao pagamento efetuado;

- afirmou caber ao contribuinte fornecer registros contábeis e fiscais que comprovem a exatidão dos valores por ele declarados.

Com estes argumentos a DRJ ordenou o retorno dos autos à DRF de origem, para que o contribuinte fosse intimado a apresentar a documentação contábil e fiscal aptas a comprovar o direito creditório, e, após, fosse feita a análise do mérito da declaração de compensação, considerando a DCTF retificadora apresentada.

Os autos, então, retornaram à unidade de origem, que procedeu a intimação da contribuinte para (fl. 229):

a) Justificar a redução do tributo (código 5856) apurado em março de 2009, de R\$ 9.904.296,66 para R\$ 9.242.810,36 (conforme informado em DCTF de 21/12/2011).

*b) Apresentar a apuração da base de cálculo que determinou o valor a ser pago, apontando os ajustes realizados para a obtenção da importância retificada e os correspondentes motivos de tais alterações, **juntando ainda os documentos contábeis e fiscais** que serviram de base para o procedimento. (grifos do original)*

A contribuinte apresentou sua resposta à intimação em fls. 250-251 para dizer:

- que identificou a inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo da COFINS no período de março de 2009. Ao perceber o erro, refez a apuração com a exclusão destes valores, enviando as retificadoras e a declaração de compensação;

- que os créditos presumidos não são receita, mas sim recuperação de custos auferidos na forma de renúncia fiscal do ente tributante;

- juntou ainda planilha de cálculo para identificar o montante de crédito presumido de ICMS excluído da base de cálculo (fl. 252).

Com estas informações a Secretaria da Receita Federal prolatou novo despacho decisório (fls. 254-257), não reconhecendo o direito de crédito e, conseqüentemente, não homologou a compensação:

Assunto: Declaração de Compensação de crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins referente a pagamento efetuado a maior Período de apuração: março de 2009 Sendo devida a retificação de ofício por erro de fato no preenchimento da DCTF, aguarda-se nova decisão, conforme Acórdão da DRJ.

Para as pessoas jurídicas que apuram a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins no regime de apuração não cumulativa, com base na Lei nº 10.833, de 2003, que estabelece como fato gerador o faturamento mensal, entendido como sendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, o valor do crédito presumido do ICMS integra a base de cálculo da referida contribuição.

Para fundamentar sua decisão, apresentou os seguintes argumentos:

- a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social é o faturamento mensal, não havendo previsão para a exclusão do crédito presumido do ICMS da referida base de cálculo, podendo apenas ser excluído da base de cálculo no regime cumulativo, por não ser faturamento, mas somente após maio de 2009, quando publicada a Lei nº 11.941/2009, o que não é o caso.

Intimada do novo despacho decisório, a contribuinte apresentou nova manifestação de inconformidade (fls. 263-267) sustentando, em síntese:

- a ausência de previsão de exclusão dos créditos presumidos de ICMS no art. 1º, § 3º da Lei nº 10.833/2003 não tem como consequência a conclusão de que estes créditos são receitas, já que não se pode falar de exclusão de algo que não está nem submetido à incidência do tributo;

- traz julgados do STJ no sentido de que créditos presumidos de ICMS não são receita ou faturamento, mas recuperação de custos na forma de incentivos fiscais, razão pela qual não integram a base de cálculo da COFINS;

Em 08/04/2016 a 5ª Turma da DRJ/RPO proferiu o Acórdão 14-59.912 (fls. 287-292) assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Data do fato gerador: 31/03/2009 CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

Estando a pessoa jurídica enquadrada no regime de apuração não cumulativa, o crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal integra a base de cálculo da contribuição à Cofins, por ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade por ela exercida.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido Para esta conclusão, os nobres julgadores apresentaram a seguinte fundamentação:

- a COFINS não cumulativa incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil ou denominação;

- por não haver exclusão desta receita da base de cálculo da contribuição no art. 1º, § 3º da Lei 10.883/2003, esta parcela deve ser oferecida à tributação;

- cita solução de divergência nº 13/2001 para afirmar que as subvenções, mesmo as para investimento, têm natureza de receitas, classificadas pela legislação do imposto de renda como "outras receitas operacionais";

- afirmou que a Lei nº 10.833/2003 não modificou o conceito de receita, mas simplesmente definiu a base de cálculo da Cofins, elencando as receitas que a comporiam e aquelas que estariam excluídas.

Intimada do v. acórdão em 12/05/2016 (fl. 296), a contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 299-317) para repisar o que afirmou em sua manifestação de inconformidade, acrescentando o que segue:

- o crédito presumido de ICMS em discussão foi concedido pelo Estado de Santa Catarina;

- o benefício concedido é um crédito calculado sobre o valor da operação de transferência de Santa Catarina e é utilizado para abater o valor do ICMS-ST devido ao mesmo Estado quando de operações sujeitas ao regime de substituição tributária;

- o lançamento do valor dos incentivos reflete mero ajuste em conta gráfica, tendo em vista que os créditos presumidos são apurados em cada operação de circulação de mercadoria e escriturado como crédito para compor a apuração mensal, e tem como único intuito refletir detalhadamente a operação;

- estes benefícios fiscais são registrados em momento anterior à quantificação do ICMS devido;

- traz uma discussão acerca do conceito de receita e a evolução jurisprudencial sobre o tema, incluindo a discussão sobre a extensão do conceito de faturamento realizada pela Lei nº 9.718/1998;

- colaciona doutrina para argumentar que receita é um fator de aumento do patrimônio da pessoa jurídica, decorrente de sua atividade, não podendo ser confundido com o mero ingresso de recursos;

- as meras deduções de custos, como o crédito presumido de ICMS, não importam em valorações positivas e definitivas do patrimônio, não podendo serem tratadas como receitas;

- afirma que esta concepção de receita, como ingressos que acrescem o patrimônio líquido da empresa, também foi exposta pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC nº 30;

- este conceito extrajurídico de receita sofreu ajustes para fins de incidência do PIS e da COFINS em razão do § 3º do art. 1º da Lei nº 10833/03, que prevê a exclusão de determinadas receitas da base de cálculo do PIS, porém, continua sendo o ponto de partida para o conceito jurídico de receita;

- os créditos presumidos de ICMS, tipos de subvenção, claramente não se enquadram nesse conceito de receita. Tais subvenções objetivam incentivar algumas atividades ou empreendimentos vinculados ao interesse público;
- incluir os créditos presumidos de ICMS na base de cálculo da COFINS é permitir a tributação pela União de algo que o Estado concedeu benefício fiscal, interferindo diretamente na política-econômica de outros entes;
- crédito presumido não é receita porque não há alteração em seu patrimônio, mas apenas e tão somente registros, meramente escriturais, que embasaram a redução da medida do ICMS a pagar;
- cita jurisprudência do CARF e do STJ com o entendimento de que créditos presumidos de ICMS não são receita;
- a Recorrente recolhe a contribuição da COFINS sobre o valor de sua receita bruta, que inclui o valor cheio do ICMS destacado em suas notas fiscais de vendas, portanto, sem dedução do valor dos incentivos fiscais;
- em termos práticos, os créditos presumidos de ICMS mais se parecem com reversões de provisão, na medida em que reduzem o montante de uma obrigação inicialmente constituída. E as reversões de provisões não são tributáveis, confopine determinação expressa do art. 1, § 3o, V da Lei no 10.833/2003;
- assim como os créditos presumidos de ICMS, reversão de provisão não é receita, e como tal, não está sujeito à tributação pela COFINS. Não se trata de hipótese de exclusão e sim de não tributação.

Este é o breve relato.

Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos da legislação, apto a ser analisado em seu mérito.

Depreende-se do breve relato acima que a Recorrente apresentou declaração de compensação informando um crédito original R\$ 661.486,31 (R\$ 835.324,91 atualizado com SELIC na data da compensação) decorrente de um suposto pagamento indevido de COFINS para o período de apuração de março/2009. Para tanto, a Recorrente fez retificações da DCTF e do DACON em dezembro/2011, mesmo mês de transmissão da declaração de compensação.

O despacho decisório veio mais de um ano depois, 03/05/2013, negando a homologação porque no sistema da Receita Federal o DARF indicado estava integralmente alocado para o pagamento de um ou mais débitos e não havia crédito para compensação. Assim, constata-se que o despacho decisório foi proferido sem a análise das declarações retificadoras.

Em sua primeira manifestação de inconformidade, a contribuinte afirmou seu direito de crédito em razão de uma revisão de sua apuração de PIS e COFINS, constatando-se

que realizou o pagamento a maior do que o devido no período de apuração de março/2009, porém, não esclarece qual foi o erro na apuração formalizada nas declarações originais, tampouco traz à colação prova de seu crédito, como escrita contábil e livros de apuração, para demonstrar a origem do erro da primeira apuração, a liquidez e a certeza de seu crédito.

Muito ao contrário, **afirmou que o motivo do pagamento indevido é irrelevante para fins de reconhecimento do direito ao crédito do contribuinte**, pois o crédito resta comprovado pelas declarações retificadoras e o comprovante do DARF pago, evidenciando o crédito decorrente de pagamento indevido. Este argumento, importante frisar, é totalmente descabido.

A Recorrente funda-se, tão somente, nas alegações de erro na apuração e que, por ter enviado as retificadoras antes do despacho decisório, este deveria ser cancelado e a compensação homologada pelo inafastável reconhecimento do crédito.

A DRJ proferiu um acórdão informando que a falta de análise das declarações retificadoras se deu por um bloqueio no sistema que as suspendeu, já que havia um tratamento manual de um outro pagamento por compensação do mesmo débito de COFINS informado na própria DCTF. Assim, o despacho decisório deveria ser cancelado por não ter considerado as declarações retificadoras, porém, o reconhecimento do crédito dependeria da demonstração de liquidez e certeza a ser realizada perante a unidade de origem, apresentando a apuração e documentos contábeis e fiscais, para que então fosse proferido novo despacho decisório.

A Recorrente então foi intimada para apresentar a justificação da redução do valor devido no período de apuração em referência, apontando os ajustes realizados para a obtenção da importância retificada e os correspondentes motivos de tais alterações, juntando ainda os documentos contábeis e fiscais que serviram de base para o procedimento.

Em atendimento da intimação, a Recorrente não apresentou nenhum documento contábil, nem demais documentos fiscais, nem mesmo a composição de sua apuração. Trouxe apenas uma planilha (fl 252), de uma página, com quadro comparativo da apuração original, onde foi incluída como "outras receitas" os créditos presumido de ICMS, e a revisão desta apuração, excluindo estes créditos presumidos da apuração, apontando o valor que seria devido à título de COFINS, valor este que corresponderia ao valor informado na DCTF retificadora (fl. 57) e no DACON retificador (fl. 80).

Novo despacho decisório foi proferido, não homologando a compensação, sob o fundamento de que não há previsão legal para exclusão de crédito presumido de ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS não cumulativos. Com nova manifestação de inconformidade, a DRJ julgou improcedente pelas mesmas razões, inexistência de hipótese legal do crédito presumido de ICMS da base de cálculo das contribuições.

Assim, o Recurso Voluntário tem como mérito o conceito de receita, defendendo-se que estes créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina não são considerados receita para fins de PIS e COFINS. Todavia, não há nenhum tipo de comprovação de estes valores se referem ao crédito presumido, nem mesmo informações sobre a lei que instituiu o benefício fiscal, se deliberado no âmbito do CONFAZ, nem mesmo demonstração da apuração de tais créditos presumidos para trazer a certeza do crédito a compensar.

Afirma a Recorrente que o crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina era calculado sobre o valor da operação em suas saídas interestaduais, compondo o montante de crédito para abater de seus débitos em cada período mensal de apuração do ICMS.

Quanto à natureza de receita ou não das subvenções para investimentos, relacionadas ao crédito presumido de ICMS, assiste razão à Recorrente. Trata-se de subvenção tida como transferência de capital do governo estadual para a pessoa jurídica para que esta aplique na sua atividade. Não se enquadra na hipótese de incidência nem do PIS, nem da COFINS, justamente por não ser receita, sendo desnecessária a existência de um dispositivo excluindo este numerário da base de cálculo das contribuições, ainda mais no caso de créditos presumidos, que são créditos escriturados no livro de apuração do ICMS e não subsumem ao critério material das contribuições (receita).

Assim, tem decido, inclusive, esta colenda terceira turma ordinária deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a exemplo do Acórdão 3301-005.533, bem como o próprio Superior Tribunal de Justiça TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA.

1. O crédito presumido de ICMS não pode ser caracterizado como receita ou faturamento, não podendo compor a base de cálculo do PIS e da Cofins. Precedentes.

2. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no REsp 1.413.034/SC, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe 29/5/2015).

--- TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO À CLÁUSULA DA RESERVA DE PLENÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

(...) II. Na esteira do entendimento firmado no STJ, "o crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS" (STJ, AgRg no AREsp 626.124/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2015).

E mais recentemente:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS COMO RECEITA. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 1.022, II. DO CPC. FALTA PARCIAL DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ.

(...) 3. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que o crédito presumido referente ao ICMS não tem natureza de receita ou

faturamento, razão pela qual não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins.

4. Em recente julgamento, a Primeira Seção do STJ, ao apreciar o EREsp 1.517.492/PR, relatora para o acórdão Ministra Regina Helena Costa, ratificou o entendimento "segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos." (STJ, REsp 1.664.791/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 14/11/2018).

Cabe ressaltar que este entendimento não é apenas jurisprudencial, mas decorre de lei. É que a Lei Complementar nº 160/2017 prevê que os incentivos fiscais e financeiros fiscais de ICMS, tais como os créditos presumidos, representam subvenção para investimento:

Art. 9o O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4o e 5o § 4o Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

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

Note ainda que o § 5º representa norma interpretativa, retroagindo seus efeitos para atingir fatos do passado, nos termos do art. 106, I do CTN. Perceba, entretanto, que incentivo fiscal de ICMS só pode ser concedido se houver deliberação dos Estados autorizando a concessão, o que se faz por meio de um convênio aprovado no Confaz, nos termos do art. 155, § 2º, XII, "g" e art. 1º da Lei Complementar nº 24/1975.

O convênio é fundamento de validade do incentivo fiscal de ICMS, devendo respeitar todos os contornos e limites deliberados e aprovados pelos Estados. Caso contrário, o incentivo fiscal concedido é um ilícito e se for um crédito presumido, não poderá ser considerado subvenção para investimento.

Tanto é assim que a própria Lei Complementar nº 160/2017, em seu art. 10, estabelece que todos os incentivos fiscais de ICMS são considerados subvenção para investimento, **inclusive** aqueles concedidos sem convênio, desde que enquadrados no contexto desta lei complementar 160, pois serão considerados benefícios fiscais validados:

Art. 10. 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. (grifei)

Esta Lei Complementar nº 160/2017 foi publicada para validar todos os incentivos fiscais ilícitos, isto é, concedidos sem convênio-Confaz autorizativo, como forma de regularizar a situação fiscal dos Estados e reduzir a guerra fiscal de ICMS, mas desde que o

incentivo tenha sido concedido antes desta lei complementar e desde que atenda todos os seus requisitos para a validação destes incentivos.

In casu, a Recorrente juntou aos autos petição (fls. 325-405), protocolizada no dia desta sessão, com informações sobre qual é este incentivo fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina, no contexto de cumprimento dos requisitos de validação do incentivo previsto na lei complementar nº 160/2017, publicando o benefício no Diário Oficial do Estado, registrando e depositando o texto legal no Confaz.

Reconhecido o direito, é preciso analisar a liquidez e certeza do crédito. A Recorrente junta uma simples planilha (fl. 252), com um quadro comparativo e valores absolutos dos supostos créditos presumidos de ICMS, que nada comprovam, pois não há nem indícios de que tais valores são realmente decorrentes de um incentivo fiscal de ICMS. Inapta, portanto, a comprovar a origem do crédito decorrente de pagamento indevido.

Cabe ressaltar que o caso em análise decorre de uma declaração de compensação, na qual a Recorrente alega possuir um crédito decorrente de um pagamento indevido. É assente o entendimento de que, nos pedidos de restituição e declaração de compensação, o ônus da prova da existência do crédito é do contribuinte, isso porque o art. 170 do CTN admite a compensação quando existir créditos e débitos recíprocos, líquidos e certos, não tendo a Recorrente se desincumbido da tarefa de comprovar a liquidez e certeza de seu crédito. Desta feita, não basta ter o direito, é preciso demonstrar os fatos.

Diante disso, para análise da liquidez e certeza do crédito, propõe-se a realização de diligência para que a Recorrente apresente, em 30 dias da publicação desta Resolução:

a) livros contábeis e fiscais, incluindo-se o livro de apuração do ICMS, e demais documentos que entender necessários, para fins de identificação das operações;

b) demonstrativo a operações e valores de crédito presumido de ICMS, a partir dos livros apresentados no item "a", conciliando-os com o montante reduzido no DACON retificador;

c) identificar as folhas do processo onde constam tais valores no DACON original, bem como no DACON retificador, elaborando quadro comparativo;

Cumprida esta obrigação, a unidade de origem elaborará relatório circunstanciado e conclusivo acerca das operações e cálculos apresentados pela Recorrente;

Após, nova oportunidade deve ser concedida à Recorrente para se manifestar sobre o relatório no prazo de 30 dias.

Retorne os autos para julgamento no CARF.

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator