



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10805.901292/2013-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3301-010.756 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de agosto de 2021
Recorrente PIRELLI PNEUS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/04/2006

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. PIS. NÃO INCIDÊNCIA

Os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou Distrito Federal sob a forma de crédito presumido, configuram subvenção para investimento, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, desde que atendido seus requisitos, não configurando receita e, por isso, não integrando a base de cálculo da COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário para dar parcial provimento, reconhecendo o direito creditório.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Juciléia de Souza Lima, Marco Antonio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior. Ausentes(s) o conselheiro(a) José Adão Vitorino de Moraes.

Relatório

Trata-se de declaração de compensação realizada pela contribuinte no PER/DCOMP 32287.07947.201211.1.3.04-9472 (fls. 179-183) transmitida em 20/12/2011, informando um recolhimento a maior à título de PIS na monta de R\$ 3.210,25 (R\$ 5.163,37 atualizado com SELIC na data da compensação) correspondente ao período de apuração abril/2006, quitado por meio de DARF de fls. 60-61.

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 PIS - não cumulativo devido no período de apuração de novembro de 2011 - vencimento 23/12/2011, no montante total de R\$ 5.163,37 (cinco mil, cento e sessenta e três reais e trinta e sete centavos).

Em 03/05/2013 (fl. 189), a Secretaria da Receita Federal do Brasil proferiu despacho decisório com nº de Rastreamento: 050912495, 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 abril/2006 apurou e declarou em DCTF o valor devido de PIS de R\$ 1.151.349,78;

- Ao revisar a escrita fiscal, constatou um equívoco na apuração do valor devido, verificando que o valor devido da contribuição era de R\$ 1.148.139,53, o que resultou em um pagamento a maior de R\$ 3.210,25;

- a apuração, o valor a pagar e o consequente 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 16/12/2011 (DACTON fls. 62-82) e 22/12/2011 (DCTF fls. 104-139), 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;

- informa que o DACTON retificador apresentou uma pequena diferença em relação à DCTF retificadora, mas o valor correto foi indicado em DCTF e recolheu o valor efetivamente devido, maior do que o indicado no DACTON;

- 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 DAFON 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 (DAFON pago, DAFON 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 14-56.865 (fls. 200-205) para cancelar o despacho decisório e ordenando o retorno dos autos à unidade de origem para apuração da liquidez e certeza do crédito utilizado na compensação com base nos registros contábeis e fiscais:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador: 30/04/2006 ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO.

Comprovada a ocorrência de erro de fato no preenchimento da DCTF no que se refere à composição dos créditos vinculados, e não havendo prejuízo ao Erário, é devida a sua retificação de ofício.

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 e informou que nos sistemas da Receita Federal do Brasil, foi processada a DCTF retificadora, sendo que consta que o valor devido do PIS incidente em abril de 2006 seria R\$ 1.148.139,53;

- afirmou que a contribuinte cometeu um equívoco ao declarar o valor do pagamento em DCTF, informando que houve um pagamento único de R\$ 1.151.349,78 ao invés de informar que teria recolhido o valor através de dois DARFs, um no valor de R\$ 1.127.001,36 (crédito aqui discutido) e outro de R\$ 24.348,42;

- como consequência, o sistema alocou o DARF de maior valor, automaticamente, para depois alocar o de menor valor. Deste modo, não restou saldo de pagamento para o DARF de R\$ 1.127.001,36;

- considerando as disposições do art. 147 do CTN, e tendo em vista o princípio da busca da verdade material, uma vez verificada a inexatidão em algum dado que possa ser confirmado pelos elementos carreados ao processo, não existe qualquer óbice legal para que a DRJ procedesse à retificação da DCTF;

- 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;

- 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;

- julgou então pelo retorno do processo à DRF de origem, para que seja analisada a retificação da DCTF de abril de 2006 (redução do PIS devido de R\$ 1.151.349,78 para R\$ 1.148.139,53), com base nos registros contábeis e fiscais.

Os autos, então, retornaram à unidade de origem, que procedeu a intimação da contribuinte para (fl. 212):

a) Justificar a redução do tributo (código 6912) apurado em abril de 2006, de R\$ 1.151.349,78 para R\$ 1.148.139,53 (conforme informado em DCTF de 22/12/2011).

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. 236-237 para dizer:

- que identificou a inclusão de créditos de ICMS na base de cálculo da COFINS no período de abril/2006. Ao perceber o erro, refez a apuração com a exclusão destes valores, enviando as retificadoras e a declaração de compensação;

- juntou ainda planilha de cálculo para identificar o montante de crédito presumido de ICMS excluído da base de cálculo (fl. 230).

A unidade de origem então proferiu nova intimação (fl. 263) para que a contribuinte apresentasse uma explicação sobre a base legal para considerar o crédito fiscal ICMS, no montante de R\$ 194.560,77, excluído da base de cálculo do PIS.

A contribuinte apresentou resposta em fls. 283-284 para informar que a base legal é o art. 1º e seguintes das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 que definem o fato gerador como o total das receitas auferidas no mês e que os créditos de ICMS em questão são decorrentes de benefício fiscal para recuperação de custos, situação que não configura receita.

Com estas informações a Secretaria da Receita Federal prolatou novo despacho decisório (fls. 286-288), não reconhecendo o direito de crédito e, conseqüentemente, não homologou a compensação:

Assunto: Declaração de Compensação de crédito de Contribuição para o PIS/PASEP referente a pagamento efetuado a maior Período de apuração: abril/2006 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 PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa, com base na Lei nº 10.637, de 2002, 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 fiscal 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 PIS não cumulativo é o faturamento mensal, assim entendido como a totalidade das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, integrando a base de cálculo da contribuição o valor do crédito de ICMS.

Intimada do novo despacho decisório, a contribuinte apresentou nova manifestação de inconformidade (fls. 294-299) 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 14-59.913 (fls. 319-324) assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Data do fato gerador: 30/04/2006
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 para o PIS/Pasep, 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:

- o PIS não cumulativo 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 10.637/2002, 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 10.637/2002 não modificou o conceito de receita, mas simplesmente definiu a base de cálculo do PIS, discriminando as receitas que a comporiam e aquelas que estariam excluídas.

Intimada do v. acórdão em 12/05/2016 (fl. 328), a contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 331-349) 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 10.637/2002, 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 do PIS 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;

Este é o breve relato.

Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

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 de R\$ 3.210,25 (R\$ 5.163,37 atualizado com SELIC na data da compensação) decorrente de um suposto pagamento indevido de PIS para o período de apuração de abril/2006. 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 abril/2006, 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, com argumento sem amparo jurídico, **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. A Recorrente fundamenta, 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 justificativa 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 cumpriu o determinado, na medida em que **não apresentou nenhum documento contábil, nem demais documentos fiscais, ou a composição de sua apuração**. Trouxe apenas uma planilha (fl 230), 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 e no DACON retificador.

Foi apenas nesta oportunidade que a Recorrente trouxe a informação de que o crédito é decorrente de créditos presumidos de ICMS. Além de também não trazer documentação capaz de conferir liquidez e certeza ao crédito, trata-se de argumento que não fora trazido em sua primeira manifestação de inconformidade.

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 trata de uma questão jurídica, pois 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 foi juntado aos autos, na oportunidade do Recurso, nenhum tipo de comprovação de que 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 questão jurídica, na análise da natureza de receita ou não das subvenções para investimentos, relacionadas ao crédito presumido de ICMS, creio não se enquadrar 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 decidido, 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).

Em minha concepção, cabe ressaltar que este entendimento merece uma ressalva, na diferenciação que se faz entre subvenção para investimento e subvenção para custeio. Creio que o entendimento jurisprudencial seja aplicado apenas para subvenção para investimento e "caberia" à Recorrente demonstrar em qual modalidade de subvenção seu crédito presumido se enquadra. Disse "caberia", porque entendo que a legislação atual, a partir da Lei Complementar nº 160/2017, esta diferenciação entre subvenção para investimento ou para custeio, no que toca aos incentivos de ICMS, não sejam mais relevantes.

Mas ressalte-se, apenas para os incentivos fiscais convalidados no contexto desta lei complementar. É que a Lei Complementar nº 160/2017 prevê que os incentivos fiscais e financeiros fiscais de ICMS, tais como os créditos presumidos, sejam quais forem, sempre serão consideradas 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)

Note, juridicamente a subvenção para investimento e subvenção para custeio são realidades distintas. Tanto é assim, que o *caput* do artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014 se refere tão somente às subvenções para investimento:

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:

Quanto a Lei Complementar n.º 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º no artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014 (estão transcritos acima), para prever que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, são considerados subvenções para investimento, cuidou de equiparar as subvenções para custeio ou investimento, desde que sejam de ICMS e desde que estejam no contexto da Lei Complementar n.º 160/2017.

Isso porque esta Lei Complementar n.º 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, dentre os quais são a publicação em Diário Oficial e o depósito no CONFAZ da legislação que concede o incentivo.

In casu, a Recorrente juntou aos autos petição (fls. 357-437), 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 n.º 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. 230), 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, para análise da liquidez e certeza do crédito, foi publicada resolução (fls. 438-448) determinando a realização de diligência para que a Recorrente procedesse e cumprisse o que segue:

- 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;

Pretendendo atender à resolução, a Recorrente se manifestou para afirmar e juntar o que segue: fls. 452-455:

- quanto ao item "a", afirma que os livros fiscais do período já haviam sido apresentados ao longo do processo, especificamente o DACON original e DACON retificador;

- junta o razão da conta contábil referente ao crédito presumido de ICMS, que compuseram o grupo "outras receitas" para o mês de abril de 2006, mas não juntou o livro de apuração de ICMS, como havia sido determinado pela r. resolução;

- quanto ao item "b", afirma que o montante de crédito presumido de ICMS a ser excluído é de R\$ 194.560,77. Junta uma planilha com demonstrativo de crédito fiscal PROCOMEX para o mês;

- quanto ao item "c", o quadro comparativo consta dos autos em fls. 230.

A unidade de origem se manifestou sobre a argumentação e documentos juntados, elaborando relatório de diligência, fls. 473-478, onde concluiu que o razão apresentado era suficiente para demonstrar o crédito pleiteado:

19. Não resta dúvida que o CARF reconheceu que a exclusão do ICMS (incentivo concedido pelo ente federado Governo de Santa Catarina) na apuração do PIS é correta, pois essa receita *“não se enquadra na hipótese de incidência, nem do PIS nem da COFINS”*.

20. Por outro lado, o relator entende que *“é preciso analisar a liquidez e certeza do crédito”* e que, para isso, a requerente não teria apresentado documentos comprobatórios para confirmar a verdade material do procedimento (redução na DACON na base de cálculo da COFINS não cumulativa no PA março de 2009).

21. Mas, como se viu, na última *“resposta à intimação”* a interessada juntou extrato da conta do RAZÃO *“CRÉDITO PRESUMIDO ICMS SC”*, demonstrando receita no valor de R\$ 750.540,19, diferente, portanto, do valor registrado na *“planilha”* de apuração do PIS em abril/2006, no montante de R\$ 194.560,77.

22. Do exposto, considerando tudo o mais que dos autos consta, considero, salvo melhor juízo, que a interessada NÃO demonstrou contabilmente a certeza e liquidez do indébito requerido. Opino pelo não reconhecimento do direito creditório pleiteado na PER/DCOMP e a não homologação das compensações transmitidas.. (grifei)

Sobre o relatório de diligência, a Recorrente se manifestou em fls. 485-488 para sustentar que o não reconhecimento do direito creditório se deu em razão de suposta divergência

entre o valor do Crédito de ICMS registrado na planilha de apuração do PIS e o valor do “Crédito Presumido de ICMS” constante nos registros “Razão”. Apontou como equívoco do agente fiscal o fato de ter analisado os dados da conta “Crédito Presumido ICMS” (N11081J004). O correto, porém, seria utilizar os dados da conta “Custo sem Competência” (N14920J001) do Razão.

O presente processo é julgado em conjunto com os processos administrativos nºs 10805.901263/2013-59, 10805.901301/2013-73, 10805.901302/2013-18, com o mesmo objeto em litígio, tratando da mesma discussão de mérito e objeto da mesma resolução para diligência. Em referidos processos, a mesma sorte de argumentos e documentos foram analisados pelo i. agente fiscal, que se viu satisfeito com a comprovação, acolheu a prova e recomendou o reconhecimento do crédito. Verifico que a conta do razão N14920J001 com o valor de R\$ 194.560,77 consta da planilha fl. 230 e consta do razão de fls. 461.

É certo que a Recorrente não cumpriu com o requerido, elaborando demonstrativos a partir da contabilidade, livro de apuração de ICMS e demais documentos fiscais, todos devidamente conciliados com o DICON. Também é certo que em sua petição para cumprimento da diligência, não realizou uma explicação sobre as contas e os valores para confirmação. Todavia, em sua resposta à manifestação fiscal pela diligência, em fls. 485-488, a Recorrente fez a referência sobre qual conta contábil o agente fiscal deve analisar e verifico que os valores batem. Assim, seguindo os mesmos critérios que o i. agente fiscal adotou nos processos nºs 10805.901263/2013-59, 10805.901301/2013-73, 10805.901302/2013-18, pela simples conferência da conta contábil do livro razão, verifica-se que neste processo a Recorrente supre os critérios do i. agente fiscal, concluindo-se pelo reconhecimento do crédito original de R\$ 3.210,25.

A Recorrente requer a homologação da compensação, tarefa que não compete ao CARF, bastando reconhecer o direito de crédito para o devido encaminhamento pela unidade de origem.

Isto posto, conheço do recurso voluntário para dar parcial provimento, reconhecendo o direito creditório.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior

