



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

Processo nº 11516.720934/2014-81
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1401-000.506 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 14 de março de 2018
Assunto SUBVENÇÕES. SOBRESTAMENTO
Recorrente KOMLOG IMPORTACAO LTDA. - EM RECUPERACAO JUDICIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por unanimidade de votos, resolvem os membros do colegiado sobrestar o julgamento do recurso na Unidade de Origem até 29/12/2018, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Leticia Domingues Costa Braga, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. 4.239

Relatório

Trata-se de auto de infração para cobrança de IRPJ e CSLL relativos aos anos-calendário de 2010 e 2011, acrescidos de juros e multa de 75%, em virtude da exclusão do valor do crédito presumido do ICMS na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, feita com fundamento no benefício fiscal do Programa pró-Emprego/SC.

O Termo de Verificação Fiscal e de Encerramento do Procedimento Fiscal (fls. 660/676) relatou os fatos ocorridos e que deram origem ao presente lançamento. Eis parte deste relato, com grifos nossos:

No período abrangido pela investigação fiscal a empresa em pauta foi beneficiária de tratamento tributário diferenciado positivado no âmbito da Legislação tributária do Estado de Santa Catarina, na forma que evidenciam os documentos acostados às fls. 114 a 135.

O aludido tratamento diferenciado consiste em benefício fiscal, consubstanciado em crédito presumido de ICMS nas saídas de mercadorias importadas do exterior do país, para comercialização.

Em nível de escrita comercial, no ano-calendário de 2010, os benefícios fiscais encontram-se registrados a crédito da rubrica de resultado intitulada "31201001 - (-) ICMS S/VENDAS", de natureza devedora. Já no ano-calendário de 2011 os fatos desta natureza estão representados na conta de receita intitulada "31201007 - (+) BENEFÍCIO FISCAL ICMS" (fls. 280 a 287). Na forma dos quadros demonstrativos elaborados na resposta aos itens 3 e 4 da Intimação Fiscal nº 02, constantes às fis. 26, no ano de 2010 auferiu crédito presumido de R\$ 35.082.558,24, enquanto que no ano de 2011 o montante de R\$ 39.888.138,91.

Afora os registros nas citadas contas, ainda na seara da representação dos fatos advindos do benefício fiscal na escrita comercial, realizou lançamentos a crédito na conta patrimonial intitulada "23104001 - RESERVA DE LUCROS POR INCENTIVO FISCAL" (fls. 277 a 279), no valor de R\$ 34.950.671,34, em 31/12/2010, e no valor de R\$ 22.727.263,29, em 30/12/2011.

Os aludidos valores, registrados como reserva de lucros, ensejaram ajuste de exclusão na determinação do resultado fiscal, a título de subvenção para investimento, com fundamento no artigo 18 da Lei nº 11.941/2009, consoante informação prestada na esteira do subitem 2.3 da Intimação Fiscal nº 01 (fis. 16 a 20), bem como dos itens 3 e 4 da Intimação Fiscal nº 02 (fis. 24 a 29).

Em sede dos procedimentos e verificações que a matéria suscitou, já pelo item 4 do ato inaugural foram demandados, dentre outros assentos, os documentos de lastro dos lançamentos consignados sob a aludida conta de reserva de lucro. A resposta que adveio não foi satisfatória, notadamente porque aspectos essenciais dos lançamentos não foram elucidados, a exemplo da valoração dos fatos registrados.

Diante desse quadro, precisamente pelo subitem 2.2 da Intimação Fiscal nº 01, reiterou-se a apresentação dos documentos de lastro de cada lançamento consignado na rubrica contábil em pauta. Não obstante, esta singela solicitação, no que concerne aos documentos de lastro dos lançamentos registrados sob a rubrica de reserva de lucro, mais uma vez não logrou ser atendida.

Assim, e desta feita pelo item 3 da Intimação Fiscal nº 02, tornou-se a requisitar os assentos outrora solicitados. Em atendimento adveio resposta nos seguintes termos:

"Os lançamentos foram efetuados com base no art 18 da Lei nº 11.941/2009. Segue resumo de cálculo dos anos de 2010 e 2011. Nos aludidos resumos cingiu-se a indicar, por ano-calendário, o lucro líquido apurado, o total do crédito presumido auferido, a exclusão registrada no resultado fiscal, o montante registrado como reserva de incentivo e o lucro que intitula como de destinação diversa à reserva de incentivo.

Sob esse delineamento não se observa à efetiva e específica aplicação da subvenção auferida em investimentos. Ademais, nem o invocado Protocolo de Intenções firmado com o Estado de Santa Catarina (fls. 267 a 276), como também não as imobilizadas escrituradas, evidenciadas nos balanços acostados às fls. 288 a 333, denotam a implantação ou expansão de empreendimento econômico em sincronia com a subvenção registrada. Destarte, o incentivo fiscal em pauta não se amolda ao conceito de subvenção para investimento expresso na legislação tributária federal.

(...)

Das normas colacionadas infere-se que, para ser considerada subvenção para investimento, além dos requisitos contábeis, o incentivo deve ser proveniente exclusivamente do Poder Público, sob perfeita sincronia entre a intenção do agente concedente com a ação do beneficiário. Deverá, ainda, ser dirigida diretamente à pessoa jurídica titular do empreendimento econômico, além de ter efetiva e específica aplicação nos investimentos previstos ou na expansão do empreendimento projetado.

Estes requisitos não se observam na legislação que concede o incentivo, considerando que não há a obrigação expressa da total aplicação dos recursos provenientes da subvenção em específicos projetos aprovados, o que não impede a utilização dos respectivos recursos como formação de capital de giro, por exemplo.

Destarte, o tratamento tributário diferenciado em pauta não se amolda ao conceito de subvenção para investimento, cenário em que o tratamento dispensado pelo sujeito passivo aos benefícios fiscais na berlinda no âmbito da mensuração do IRPJ, excluindo parte dos mesmos na determinação do resultado fiscal, não se conforma o disposto na legislação tributária de regência do imposto. (...)

Referido Termo menciona, ainda, que a auditoria-fiscal levada a cabo no contribuinte em questão resultou na formalização de dois processos: o presente, nº

11516.720934/2014-81, para cobrança de IRPJ e CSLL, bem como o processo nº 11516.720935/2014-26 para a cobrança de PIS e COFINS.

Quanto ao processo relativo a PIS e COFINS, em 24 de fevereiro de 2016 a 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção decidiu que o crédito presumido do ICMS não pode se qualificar como "receita", tratando-se de mera redução no montante do ICMS a pagar. Isso porque partiu-se da premissa de que "receita" é conceito qualificado pela sua origem, decorrente de atividade empresarial, não podendo ser considerado qualquer ingresso como tal. Houve interposição de recurso especial, ainda não julgado até o presente momento.

No presente processo a contribuinte apresentou impugnação onde sustenta, em síntese:

(i) Crédito presumido de ICMS não é subvenção *stricto sensu*: crédito presumido de ICMS não configura "subvenção" em seu sentido jurídico específico, nem para investimento e nem para custeio ou operação, mas renúncia de receita, que navega na esfera da "receita pública" e não na "despesa pública". Isso porque trata-se de técnica de apuração do imposto que consiste na apropriação em conta gráfica de crédito fiscal calculado de acordo com o regime especial titularizado pelo contribuinte, em cotejo com os destaques das operações de saídas de mercadorias, implicando uma efetiva redução da obrigação tributária final. Ou seja, o valor registrado a título de crédito presumido de ICMS não representa ingresso de receitas, mas redução de despesa do ICMS devido na operação de saída.

(ii) o art. 443 do Decreto 3000/99 fixa uma interpretação extensiva de subvenção para investimento, admitindo que isenção ou redução de impostos sejam considerados como tal para fins contábeis, e não como subvenção para custeio. Porém, o fato do art. 443, I, incluir a "isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo" na caracterização da "subvenção de investimento" tem como única consequência a determinação para que seja conferido o mesmo tratamento contábil (reserva de capital) aos referidos incentivos financeiros e fiscais, com objetivo de retirar da esfera de incidência do IRPJ e CSLL não apenas a subvenção de investimento (*stricto sensu*), como também a isenção ou redução de impostos, típicas renúncias de receita estatais, apenas consideradas "subvenção para investimento" em tal interpretação ampliativa.

Em outras palavras, o art. 443 do RIR/99 jamais pretendeu afirmar que isenção ou redução de impostos seriam uma forma de subvenção de investimento, já que a ninguém é permitido alterar a definição, conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, a teor do art. 110 do CTN. Apenas para fins de registro contábil e exclusão do cômputo do lucro real é que referida norma admitiu o registro contábil de fatos que não coincidem com a definição *stricto sensu* de subvenção, como se subvenção para investimento fossem.

Mesmo se considerado o crédito presumido de ICMS como subvenção de investimento (*lato sensu*), conforme art. 443 do RIR/99, também por esse prisma o lançamento tributário impugnado deve sucumbir, já que não é a investigação das contrapartidas efetivadas pelo detentor do benefício que define se estamos diante de subvenção para investimento ou não, mas o propósito da outorga do crédito presumido pelo Estado da Federação (se para investimento, ou não).

No caso, o Estado catarinense concedeu o crédito presumido de ICMS com o propósito de incentivar as empresas beneficiárias a investirem no Estado, seja mediante instalação, expansão ou incremento de sua atividade econômica, o que fica claro do Protocolo de Intenções firmado entre a empresa KOMLOG e o Estado de Santa Catarina, onde se destacam os seguintes compromissos assumidos pela empresa: (a) incrementar a atividade desenvolvida de industrialização, serviços de logística, comercialização de mercadorias, matérias-primas, produtos acabados e semi-acabados; (b) investir em tecnologia apropriada às suas atividades-fim, de modo a contribuir à criação de um polo de excelência no Estado de Santa Catarina no setor logístico; (c) gerar no mínimo 25 empregos diretos; (d) utilizar nas suas atividades, sempre que possível, serviços e insumos de origem Catarinense; (e) contribuir ao Fundo Social no equivalente a 0,5% sobre o valor da operação; (f) estimular e manter o desenvolvimento de economia de serviços e geração de emprego e renda no Estado de Santa Catarina; e (g) manter seus estabelecimentos em Santa Catarina pelo prazo mínimo de 5 anos.

Dada a falta de identidade entre os pressupostos legais da subvenção para investimento *lato sensu* e a subvenção para investimento *stricto sensu*, a Fiscalização jamais poderia analisar a "implantação ou expansão de empreendimento econômico em sincronia com a subvenção registrada" (típico pressuposto da subvenção para investimento *stricto sensu*) para concluir se a classificação contábil do crédito presumido de ICMS como subvenção de investimento *lato sensu* estava correta ou não.

Por fim, observa que a empresa cumpriu as contrapartidas que assumiu com o Estado de Santa Catarina, de modo que também por essa ótica o benefício fiscal auferido não poderia ter sido desqualificado da sua condição de subvenção para investimento. Para tanto, prepara quadro-resumo para demonstrar que nos balanços acostados às fls. 288 a 333 as imobilizações escrituradas nos anos de 2009, 2010 e 2011 evidenciam implantação ou expansão de empreendimento econômico.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, por entender que, nos termos do ato concessório, não se trata de incentivo que tenha por finalidade última a realização de investimento, eis que o fim colimado pelo programa é a geração de empregos. Neste sentido, conclui que *"o negócio entabulado entre o Estado de Santa Catarina e o impugnante, no âmbito do Pró Emprego, contempla subvenção corrente, consubstanciada em auxílio financeiro concedido pelo Estado tendo em vista o interesse público de manutenção e geração de empregos, que deve ser oferecida à tributação, nos termos como consta dos autos de infração ora atacados."*

O acórdão da DRJ/CTB (fls. 719-744) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ. Data do fato gerador: 31/12/2010, 31/03/2011, 30/06/2011, 30/09/2011, 1/12/2011 CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. Parcela de receita tributária dispensada de recolhimento ou devolvida pelos governos estaduais a contribuintes de ICMS, a título de crédito presumido, quando desvinculada de concomitante aquisição de bens e direitos referentes a implantação ou expansão de empreendimento

econômico projetado, configura receita de subvenção para custeio e integra o resultado operacional da pessoa jurídica.

CRÉDITO PRESUMIDO. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO. O crédito de ICMS concedido na forma do artigo 8º, §6º, inciso III do Decreto (Estadual-Santa Catarina) nº 105, de 2007, constitui receita operacional sujeita à incidência do IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. Data do fato gerador: 31/12/2010, 31/03/2011, 30/06/2011, 30/09/2011, 31/12/2011 **AJUSTES DA BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO INDEVIDA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.** Não se caracteriza como subvenção para investimento o crédito presumido de ICMS decorrente do incentivo do programa Pró- Empregos do Estado de Santa Catarina, devendo a correspondente despesa, computada no lucro líquido, ser adicionada na determinação da base de cálculo da CSLL.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Data do fato gerador: 31/12/2010, 31/03/2011, 30/06/2011, 30/09/2011, 31/12/2011.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL. INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO PROCURADOR. INDEFERIMENTO. O domicílio tributário do sujeito passivo é endereço, postal, eletrônico ou de fax fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins cadastrais. Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o edido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Intimada da decisão em 05/09/2014 (por decurso de prazo de 15 dias a contar da disponibilização destes documentos através da Caixa Postal, Modulo e-CAC do Site da Receita Federal, ocorrida em 21/08/2014), a empresa apresentou recurso voluntário tempestivamente, em 19/09/2014.

Em seu recurso, a contribuinte sustenta:

(i) Nulidade do acórdão da DRJ por cerceamento do direito de defesa: alega que a decisão não enfrentou as teses levantadas na impugnação e teve por base situação jurídica estranha ao lançamento. Para demonstrar tais afirmações, observa que a) através do método "copia e cola", a relatora afirma que o contribuinte solicita que as intimações sejam dirigidas ao Sr. Gilberto José de Oliveira, sendo que não se sabe quem é tal pessoa;

b) em vez de enfrentar as teses apontadas na impugnação, o voto limita-se a transcrever, na íntegra, trechos de solução de consulta e da lei estadual instituidora do Programa Pró-Emprego, sem atacar a tese litigiosa, que seria decidir se o crédito presumido de ICMS reúne ou não as características legais necessárias para compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

c) em mais uma demonstração do "copia e cola", a ementa do acórdão cita dispositivo legal que não se aplica à recorrente e é estranho à lide (art. 8º, par. 6º, III, do Decreto Estadual SC 105/2007), sendo que o fundamento legal para a outorga do benefício fiscal em litígio foi o art. 144 c/c/ art. 148-A do Anexo 2 do RICMS/01.

(ii) no mérito, aduz que:

a) o crédito presumido de ICMS não configura subvenção, nem para custeio nem para investimento (*stricto sensu*), tratando-se de renúncia de receita (redução de tributo) que navega na esfera da receita pública e não da despesa pública, nos termos do artigo 14, §1º da Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar 101/2000.

Neste sentido, defende que, nos termos da Lei 4.320/64, subvenção é despesa pública classificada como benefício financeiro, exigindo dotação orçamentária e transferência corrente de recurso em benefício de alguém, enquanto que o crédito presumido de ICMS seria renúncia de receita classificada como benefício fiscal, que não exige dotação orçamentária e não importa transferência de recursos para o particular.

E para provar que não houve transferência de recursos em seu favor, anexa certidão, datada de 9 de junho de 2014 e assinada pelo Diretor de Administração Tributária do Estado de Santa Catarina, de que os benefícios concedidos por meio do Programa Pró-Emprego têm a natureza de renúncia fiscal nos termos do art. 14, §1º da LC 101/00 e o crédito presumido de ICMS em questão não implica qualquer transferência corrente de recursos públicos aos beneficiários.

b) apenas para fins de registro contábil a isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos deve receber o mesmo tratamento de subvenção para investimento, de acordo com art. 443 do RIR/99 e art. 18 da Lei 11.941/09 c) o propósito na concessão do benefício fiscal é suficiente para que os créditos presumidos de ICMS sejam mantidos como subvenção para investimento e assim excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

d) o acórdão recorrido, para validar seu argumento de que não haveria propósito de incentivo a investimento, afirma que o fim colimado pelo programa seria a geração de empregos, no entanto este é apenas um dentre os sete objetivos formais pretendidos pelo Estado com a concessão do benefício fiscal.

Os compromissos de investimento assumidos pela empresa e constantes do Protocolo de Intenções (fls. 267 a 276) e do Ato Concessório (fls. 114 a 126) envolvem investimentos a serem realizados pela Recorrente, conforme lista abaixo, os quais foram realizados conforme comprovam seus balanços a fls. 288 a 333:

“1 – Incrementar a atividade desenvolvida de industrialização, serviços de logística, comercialização de mercadorias, matérias-primas, produtos acabados e semi-acabados, importados do exterior do país em volume não inferior a R\$ 350.000.000,00 (trezentos e cinquenta milhões de reais) para o período de 12 (doze) meses, a contar da concessão do regime especial, e não inferior a R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais) nos 12 meses subsequentes;

2 – investir em tecnologia apropriada às suas atividades-fim, de modo a contribuir à criação de um polo de excelência no Estado de Santa Catarina no setor logístico;

3 – gerar no mínimo 25 (vinte e cinco) empregos diretos, devendo manter tais postos gerados enquanto perdurar provável regime especial que lhe seja concedido em razão do Protocolo;

4 – utilizar nas suas atividades, sempre que possível, serviços e insumos de origem Catarinense;

5 – contribuir ao Fundo Social (Lei 13.334/05) no equivalente a 0,5% (meio por cento) sobre o valor da operação, considerando-se como tal o valor total da nota fiscal, incluindo o IPI e o ICMS-ST, se for o caso, nos exatos termos da alínea “d” do inciso II do §1º do art. 148-A do Anexo 2 do RICMS/SC;

6 – estimular e manter o desenvolvimento de uma economia de serviços e a geração de emprego e renda no Estado de Santa Catarina;

7 – manter seus estabelecimentos em Santa Catarina pelo prazo mínimo de 5 (cinco) anos, iniciando-se a sua contagem a partir da assinatura do regime especial próprio”.

c) a jurisprudência do CARF confirma que a caracterização do benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva dos recursos subvencionados a projetos determinados, nos termos dos acórdãos 1202-00175, de 29 de julho de 2014; 1101-00661, de 31 de janeiro de 2012; 1103-00555, de 20 de outubro de 2011; além dos precedentes da CSRF 9101-00566, de 17 de maio de 2010 e 9101-001094, 29 de junho de 2011. Assim, é suficiente o propósito desenvolvimentista e incentivados da legislação.

Mesmo porque, não se pode analisar o crédito presumido de ICMS com os mesmos olhos que se analisa uma subvenção para investimento *stricto sensu*, que depende de transferência de recursos, projeto específico pré-aprovado e dotação orçamentária, eis que as naturezas jurídicas são distintas.

d) não havendo transferência de recurso, não há que se falar em renda ou acréscimo de capacidade contributiva, de modo que o crédito presumido de ICMS não pode compor a base de cálculo do IRPJ e CSLL, conforme vem decidindo o Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Apelação/Reexame Necessário 5013552-69.2013.404.7201/SC, em 30 de abril de 2014; Apelação/Reexame Necessário 5012822-46.2013.404.7108/RS, em 25 de março de 2014; Apelação/Reexame Necessário 5012190-48.2012.404.7110/RS, em 29 de abril de 2014).

Em 14 de fevereiro de 2017, após voto vencido desta relatora, esta Turma resolveu converter o julgamento em diligência para, em resumo, verificar se os requisitos dispostos no Parecer Normativo CST 112/1978 restaram preenchidos no caso em questão.

A diligência foi concluída em 4 de dezembro de 2017, com a emissão de parecer conclusivo de fls. 4.195-4.203 que, em síntese, concluiu pela negativa.

A Recorrente se manifestou sobre o Termo de Encerramento de Diligência Fiscal nos termos da peça de fls. 4215-4223.

Então, em 16 de janeiro de 2018, o processo retornou para minha relatoria.

Voto

Conselheira Relatora Livia De Carli Germano

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Primeiramente, entendo que não assiste razão à Recorrente quanto à preliminar de cerceamento do direito de defesa.

O exame do acórdão recorrido revela que este se pautou na análise da Lei 13.992/2007, instituidora do Programa pró-emprego no Estado de Santa Catarina, sendo que a transcrição de trechos das soluções de consulta serviram para demonstrar o entendimento ali esposado, qual seja:

- (i) a apropriação do crédito não corresponde à sistemática não-cumulativa de apuração de impostos, eis que esta funciona através da compensação com o que foi pago na etapa anterior, sendo que no caso do crédito presumido de ICMS não há relação com a etapa anterior de circulação do bem; e
- (ii) para que o benefício possa ser considerado subvenção para investimento é necessário que tenha as seguintes características: a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e c) beneficiar diretamente a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. No caso, o benefício oriundo do Programa Pró-emprego não reuniria tais características pois não se trata de incentivo que tenha por finalidade última a realização de investimento, já que o fim colimado pelo programa seria a geração de empregos.

Embora se reconheça que há erros no acórdão recorrido -- em especial quanto ao nome do patrono e à base legal indicada na ementa -- estes não têm o condão de ensejar a sua nulidade, já que não comprometeram a compreensão de suas razões de decidir.

Passo à análise do mérito.

O cerne da discussão, que nos presentes autos é eminentemente de direito, reside na natureza do crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina no âmbito do Programa Pró-Emprego.

De um lado, a autoridade autuante entende que se caracteriza como subvenção para custeio, cujo valor deve integrar o lucro real e a base de cálculo da CSLL. Por sua vez, a Recorrente sustenta não se tratar de subvenção, em nenhuma de suas modalidades. A seu ver, trata-se de renúncia de receita que, exclusivamente para fins de registro contábil, recebe o mesmo tratamento de subvenção para investimento, nos termos do artigo 443 do RIR/99 e art. 18 da Lei 11.941/09.

Em meu voto anterior, que restou vencido nos termos da Resolução 1401-000.445, entendi que assistia razão à Recorrente, já que o simples fato de um benefício fiscal não reunir as características de subvenção para investimento não significa que ele deva automaticamente ser tratado como subvenção para custeio. Existiria a terceira via, que é a possibilidade de não se tratar de uma subvenção no sentido estrito do termo (isto é, não se tratar de transferência de recursos por parte do poder público - despesa pública na linguagem orçamentária). Assim, o fato de o art. 443 do RIR/99 ter dado o mesmo tratamento fiscal e ter denominado como "subvenção para investimento" tanto as subvenções em sentido estrito (i.e., transferências de recursos por parte do poder público revestidas das características mencionadas no PN CST 112/1979) quanto recursos que não são tecnicamente subvenções (i.e., as reduções e isenções e tributos) não faz com que estes últimos tenham que cumprir os requisitos impostos (e muitas vezes apenas possíveis) às primeiras.

Não obstante, a maioria da Turma entendeu que o benefício fiscal de crédito presumido de ICMS tem natureza subvenção para investimento, devendo-se verificar se foram preenchidos se os requisitos para permissão de não tributação de IRPJ e de CSLL constantes do Parecer Normativo CST 112/1978. Determinou-se então a realização de diligência para a verificação de tais requisitos.

O parecer conclusivo de fls. 4.195-4.203, em síntese, concluiu que os requisitos dispostos no Parecer Normativo CST 112/1978 não restaram preenchidos no caso em questão, muito embora tal resultado de diligência tenha sido contestado pelo Recorrente na peça de fls. 4215-4223.

Nesse ínterim, foi publicada a Lei Complementar 160, de 7 de agosto de 2017, a qual deu fim à discussão sobre a natureza do crédito presumido de ICMS, ao estabelecer que tais incentivos *"são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo"*. Veja-se:

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: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

"Art. 30.

§ 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."

Art. 10. (VETADO).

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. (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

A partir de então, o único requisito a ser verificado para que o valor do crédito presumido de ICMS possa não ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL passou a ser aquele previsto no caput do artigo 30 da Lei 12.973/2014, qual seja, o registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para (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.

Conforme relatado, o Termo de Verificação Fiscal menciona que os valores foram registrados como reserva de lucros (*conta patrimonial intitulada "23104001 - RESERVA DE LUCROS POR INCENTIVO FISCAL" (fls. 277 a 279)*). Em outras palavras, nunca se discutiu nos presentes autos a forma de registro contábil dos valores ou a eventual destinação posterior a eles conferida, mas apenas a impossibilidade de se registrar os montantes em conta de reservas em razão da sua natureza, questionada pela fiscalização.

Neste cenário, é certo que, uma vez cumprido o requisito previsto no *caput* do artigo 30 da Lei 12.973/2014 (qual seja, a contabilização dos valores como reserva de lucros), e não questionados aspectos relacionados à eventual destinação posterior de tais valores (o que faz com que a discussão seja estranha aos autos), não prevalece o lançamento efetuado.

Ocorre que, conforme se depreende da leitura do artigo 10 acima transcrito, a aplicação das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30 aos benefícios anteriormente concedidos está condicionada ao atendimento das exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados, o que ainda não ocorreu no caso do Programa pró-emprego no Estado de Santa Catarina.

Em casos assim, a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF tem resolvido sobrestar os julgamentos envolvendo o tema até que decorra o prazo para que os Estados cumpram tais exigências. Veja-se neste sentido o trecho da Resolução nº 9101-000.039, que transcrevo e adoto como razões de decidir neste voto:

Ademais, a Lei Complementar estabeleceu a aplicação das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, aos benefícios anteriormente concedidos, em desacordo com o artigo 155, desde que atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados, nos termos dos artigos 10 e 3º:

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."

Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar; II efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das

isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

§ 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.

§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

I - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano; II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador; III - 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria; IV - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura; V - 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.

§ 3º Os atos concessivos cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas permanecerão vigentes e produzindo efeitos como normas regulamentadoras nas respectivas unidades federadas concedentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS, nos termos do § 2º deste artigo.

§ 4º A unidade federada concedente poderá revogar ou modificar o ato concessivo ou reduzir o seu alcance ou o montante das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais antes do termo final de fruição.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo não poderá resultar em isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em valor superior ao que o contribuinte podia usufruir antes da modificação do ato concessivo.

§ 6º As unidades federadas deverão prestar informações sobre as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS e mantê-las atualizadas no Portal Nacional da Transparência Tributária a que se refere o inciso II do caput deste artigo.

§ 7º As unidades federadas poderão estender a concessão das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no § 2º deste artigo a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição.

§ 8º As unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma do § 2º, enquanto vigentes.

Diante de tais exigências, foi editado o Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, que estabelece procedimento para a remissão, a anistia e a reinstituição regrada pelo convênio:

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:

I publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, 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; 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.

§ 1º O disposto nos incisos I e II do caput estendem-se aos atos que não se encontrem mais em vigor, observando quanto à reinstituição o disposto na cláusula nona.

§ 2º Na hipótese de um ato ser, cumulativamente, de natureza normativa e concessiva, deve-se atender ao disposto nos incisos I e II do caput desta cláusula.

§ 3º A Secretaria Executiva do CONFAZ responsabiliza-se pela guarda da relação e da documentação comprobatória de que trata o inciso III do § 2º da cláusula primeira e deve certificar o registro e o depósito.

O prazo para o atendimento aos requisitos está tratado pela Cláusula Terceira do Convênio:

Cláusula terceira A publicação no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal da relação com a identificação de todos os atos normativos de que trata o inciso I do caput da cláusula segunda deve ser feita até as seguintes datas:

I 29 de março de 2018, para os atos vigentes em 8 de agosto de 2017; II 30 de setembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da identificação dos atos normativos objeto da solicitação, na forma do modelo constante no Anexo Único.

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.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais.

Após a publicação dos atos normativos no diário oficial do Estado, como prevê o inciso I, da Cláusula Segunda, e o registro destas normas perante o CONFAZ, como

estabelece o inciso II, a publicação será disponibilizada pelo próprio Portal Nacional da Transparência Tributária no prazo de 30 dias, como estabelece a Cláusula Quinta:

Cláusula quinta A publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda deve ser realizada pela Secretaria Executiva do CONFAZ até 30 (trinta) dias após o respectivo registro e depósito.

Os citados prazos ainda não decorreram com relação ao benefício fiscal ora analisado (Desenvolve). Ademais, pondero que não há notícias de registro e disponibilização das normas relacionadas ao citado benefício fiscal no sítio do CONFAZ.

Não obstante isso, há regras claras sobre a aplicação da Lei Complementar aos processos em curso e, ainda, definidora de prazos para publicação das normas (pelo Estado) e registro perante o CONFAZ até 28/12/2018.

Nesse contexto, após debates entre os componentes do Colegiado, a maioria ponderou pelo sobrestamento do processo até 29/12/2018, dia seguinte ao prazo para registro referido.

Com efeito, a providência revela-se cautelosa, na medida em que a própria Lei Complementar nº 160/2017 prevê a sua aplicação aos processos em curso. Assim, é razoável aguardar as providências pelos Estados da Federação para, desta forma, assegurar a aplicação regular das disposições da Lei Complementar e Convênio ICMS acima citados. A despeito da falta de previsão expressa para suspensão do processo administrativo no Decreto nº 70.235/1972 e RICARF (Portaria MF 343/2015), o sobrestamento é autorizado pelo Código de Processo Civil, verbis:

Art. 313. Suspende-se o processo: (...)

V quando a sentença de mérito:

a) depender do julgamento de outra causa ou da declaração de existência ou de inexistência de relação jurídica que constitua o objeto principal de outro processo pendente; b) tiver de ser proferida somente após a verificação de determinado fato ou a produção de certa prova, requisitada a outro juízo; Diante disso, voto pelo sobrestamento do processo e remessa dos autos à unidade de origem, que deve intimar o contribuinte em 29/12/2018 para que comprove o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

Por tais razões, oriento meu voto pelo conhecimento do recurso e sobrestamento até 29/12/2018, intimando-se o contribuinte para que comprove o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano