



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

Processo nº 11516.720934/2014-81
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1401-000.642 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 14 de maio de 2019
Assunto Crédito presumido de ICMS na base de cálculo de IRPJ e CSLL
Recorrente KOMLOG IMPORTAÇÃO LTDA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, para que intime a Contribuinte, a partir de 28/12/2019, para comprovar que foram cumpridos os requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, com fulcro nos artigos 3º e 10 da LC 160/2017.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira (relator), Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (presidente).

Relatório

Inicialmente, adoto o relatório da conselheira Livia De Carli Germano, no voto que norteou a Resolução nº 1401-000.506 adotada por esta Turma por unanimidade de votos em 14 de março de 2018.

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 fls. 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 (fls. 16 a 20), bem como dos itens 3 e 4 da Intimação Fiscal nº 02 (fls. 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 11516.720934/201481, para cobrança de IRPJ e CSLL, bem como o processo nº 11516.720935/201426 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 para 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 para 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 para 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 para 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 pólo 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 para 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. 719744) 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 eCAC 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. 148A 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 120200175, de 29 de julho de 2014; 110100661, de 31 de janeiro de 2012; 110300555, de 20 de outubro de 2011; além dos precedentes da CSRF 910100566, de 17 de maio de 2010 e 9101001094, 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 501355269.2013.404.7201/ SC, em 30 de abril de 2014; Apelação/Reexame Necessário 501282246.2013.404.7108/ RS, em 25 de março de 2014; Apelação/Reexame Necessário 501219048.2012.404.7110/ 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. 4.1954.203 que, em síntese, concluiu pela negativa.

A Recorrente se manifestou sobre o Termo de Encerramento de Diligência Fiscal nos termos da peça de fls. 42154223.

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

No voto condutor da Resolução nº 1401-000.506, a conselheira relatora afastou as preliminares de cerceamento do direito de defesa alegadas pela recorrente. Em seguida, no mérito, destacou a publicação da Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, que alterou a redação da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, *verbis*:

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:

"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. 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.

Como se pode ver, o artigo 10 do diploma legal estendeu o tratamento dispensado pelos parágrafos 4º e 5º do artigo precedente 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*. É incontroverso no processo que a norma do Pró-Emprego do Estado de Santa Catarina enquadra-se exatamente nessa situação.

Contudo, o dispositivo condiciona a aplicação do disposto nos parágrafos 4º e 5º do artigo precedente ao atendimento das exigências de que trata o artigo 3º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 160/2017:

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.

Portanto, para que o benefício fiscal de crédito presumido de ICMS possa ser tratado como *subvenção para investimento*, é preciso que o Estado de Santa Catarina cumpra os deveres impostos pela norma legal.

Destarte, forte em precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a relatora votou pelo sobrestamento do presente feito até 29/12/2018. A partir dessa data, a autoridade administrativa deveria intimar a recorrente a comprovar o cumprimento dos requisitos legais, consubstanciados nas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, que regulamenta os deveres dos entes federados instituídos pelo artigo 3º da LC nº 160/2017. O voto foi acompanhado de forma unânime pela Turma.

Decorrido o prazo de sobrestamento, a recorrente foi regularmente intimada e informou que o CONFAZ, por meio das Resoluções nº 10/18, de 01/11/2018, e 18/18, de 19/12/2018, concedeu prazo ao Estado de Santa Catarina para: (i) realizar a publicação de que trata o artigo 3º, I, da LC 160/2017 até 31/07/2019; e (ii) efetuar o registro e o depósito de atos e documentos de que trata o artigo 3º, II, da LC 160/2017 até 27/12/2019. Cópias dos atos foram juntados à manifestação da defesa.

Consequentemente, a recorrente pediu novo sobrestamento do feito até 28/12/2019.

Era o que havia a relatar.

Voto

Carlos André Soares Nogueira, Relator.

Como se pode observar no relatório acima, a alteração da redação da Lei nº 12.973/2014 pela Lei Complementar nº 160/2017 trouxe substancial modificação na norma jurídica atinente ao tratamento tributário, para fins de apuração de IRPJ e CSLL, dos benefícios fiscais concedidos pelos entes federados na forma de créditos presumidos de ICMS.

Assim, impõe-se um exercício detalhado de interpretação para que se possa extrair do texto a norma jurídica em sentido estrito. Somente com um acurado exercício de exegese se pode construir um sentido jurídico completo a partir dos textos normativos.

Inicia-se essa jornada pela revisão do conceito de renda para fins de IRPJ, aplicável, *mutatis mutandis*, à CSLL. O artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, define que:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

[...] - grifei.

Portanto, todos os fatores modificativos positivos do patrimônio líquido que integrem o Lucro Líquido devem compor o Lucro Real, a não ser que haja uma norma que permita a exclusão.

Compreende-se a partir do texto normativo acima que a regra geral é que as receitas que integram o lucro líquido devem integrar o Lucro Real, a não ser que haja uma norma específica de exclusão.

E o que são receitas? Essa questão pode ser inicialmente respondida conforme a legislação comercial que regula a escrituração contábil. De acordo com o *Pronunciamento Conceitual Básico (R1) "Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro* emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC:

Receitas

4.29. A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas quanto ganhos. A receita surge no curso das atividades usuais da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties, aluguéis.

4.30. Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades usuais da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tais, não diferem, em natureza, das receitas. Consequentemente, não são considerados como elemento separado nesta Estrutura Conceitual.

4.31. Ganhos incluem, por exemplo, aqueles que resultam da venda de ativos não circulantes. A definição de receita também inclui ganhos não realizados. Por exemplo, os que resultam da reavaliação de títulos e valores mobiliários negociáveis e os que resultam de aumentos no valor contábil de ativos de longo prazo. Quando esses ganhos são reconhecidos na demonstração do resultado, eles são usualmente apresentados separadamente, porque sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. Os ganhos são, em regra, reportados líquidos das respectivas despesas.

4.32. Vários tipos de ativos podem ser recebidos ou aumentados por meio da receita; exemplos incluem caixa, contas a receber, bens e serviços recebidos em troca de bens e serviços fornecidos. A receita também pode resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços ao credor por empréstimo em liquidação da obrigação de pagar o empréstimo.

[...]

Reconhecimento de receitas

*4.47. A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com **diminuição de passivo**, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens*

e serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga).

4.48. Os procedimentos normalmente adotados, na prática, para reconhecimento da receita, como, por exemplo, a exigência de que a receita tenha sido ganha, são aplicações dos critérios de reconhecimento definidos nesta Estrutura Conceitual. Tais procedimentos são geralmente direcionados para restringir o reconhecimento como receita àqueles itens que possam ser mensurados com confiabilidade e tenham suficiente grau de certeza.

Do Pronunciamento, vale destacar que, conceitualmente, não há diferença se a receita resulta em aumento de ativo ou diminuição de passivo.

Contudo, tratando-se de direito tributário, há que se examinar o conceito de receita do ponto de vista jurídico. Assim, recorreremos aos ensinamentos de Ricardo Mariz de Oliveira:

Por este caminho, pode-se afirmar que, mesmo sem haver uma única definição geral fornecida pelo direito positivo, "receita" é um conceito de direito e é regulado pela norma de direito que se aplica em cada situação.

[...]

Portanto, se o patrimônio é uma soma de direitos e de obrigações do respectivo titular, segundo o que o direito define como direitos e obrigações dessa pessoa, e se receita é um acréscimo a esse acervo jurídico, qualquer mutação positiva no mesmo patrimônio necessariamente representa um acréscimo de direito, ainda que sob a forma de eliminação ou redução de obrigações sem contraprestação, quando surge o acréscimo do direito de não pagar.

Repetindo, o patrimônio é formado apenas, de um lado (o ativo), por direitos e, de outro lado (o passivo), por obrigações, sendo todos os elementos que o compõem disciplinados pelo direito.

*Sendo assim, podemos concluir que receita é um conceito jurídico, no sentido de ser um aumento quantitativo pactuado sobre um direito já existente no patrimônio, ou um acréscimo de um novo direito ao patrimônio, ou a redução de valor ou a total eliminação de uma obrigação anteriormente existente no patrimônio, eis que o resultado de qualquer um desses fatores é um aumento na soma algébrica dos valores positivos (direitos) e negativos (obrigações) que constituem o patrimônio. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quatier Latin, 2008. p. 96 - 97) - grifei.*

É relevante estabelecer esse conceito por conta da alegação da recorrente de que *"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 visto pelo Pronunciamento do CPC e na definição da doutrina jurídica, a redução de passivos também caracteriza receita, não havendo diferença, no que tange à mutação patrimonial, se há ou não "transferência de recursos".

Retomando-se o fio da meada, as receitas que integram o lucro líquido devem integrar o lucro real, exceto quando haja uma norma de exclusão específica.

Mas, há outra forma de abordar a matéria que leva a conclusões semelhantes, no que tange às bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Impende retornar às lições de Ricardo Mariz de Oliveira, agora especificamente sobre as subvenções correntes e subvenções para investimento. Segundo o autor, as subvenções preenchem algumas das características de "receita", mas devem ser tratadas como transferências patrimoniais:

Portanto, independentemente dos termos adotados aqui e acolá, a legislação em vigor reconhece duas subespécies de subvenções econômicas, sendo que a lei societária exclui da receita apenas as subvenções para investimento, omitindo-se quanto às subvenções para custeio de operações. Mas, a legislação do imposto de renda vai mais longe, pois classifica as subvenções para custeio de operações como integrantes da receita operacional (art. 44, inciso IV, da Lei nº 4506).

Por isso, perante o lucro líquido e o lucro real, a distinção específica entre as subvenções econômicas é importante, embora não relevante para definir ou alterar a definição das suas naturezas jurídicas.

[...]

De fato, a distinção implícita feita por essa lei [Lei nº 6.404/76], entre subvenções para investimento e subvenções para custeio de operações, no sentido de que apenas as primeiras deviam ser levadas a reservas de capital, tinha uma razão de ser, que era a seguinte: as subvenções para investimento tinham (e ainda deveriam ter) esse tratamento porque elas não interferem diretamente com a apuração do lucro líquido da pessoa jurídica, do qual o lucro operacional é parte integrante, eis que se destinam ao fornecimento de fundos para a aquisição de acréscimos ao ativo permanente e, portanto, para a geração futura de lucros, enquanto que as subvenções para custeio de operações afetam diretamente o lucro líquido, pois os custos e despesas que elas reembolsam são debitados ao lucro líquido.

***Por isso, se as subvenções para custeio de operações forem creditadas à reserva de capital, o lucro líquido ficará indevidamente diminuído,** porque estará reduzido pelos valores de custos e despesas pagos com os recursos subvencionados, recursos estes que estarão fora do lucro líquido. Ou seja, em virtude da não inclusão dos valores das subvenções no lucro líquido, neste não estará demonstrada a recuperação dos custos e despesas subvencionados.*

Já se essas subvenções forem creditadas ao lucro operacional, estará restabelecida a verdade do lucro líquido, sempre (embora não simultaneamente) diminuído pelos custos e despesas e aumentado pela subvenção que supre recursos para pagá-los, ou seja, sendo nulo o efeito no lucro líquido.

Neste caso, a verdade do lucro líquido decorrerá de que não foram os recursos patrimoniais próprios que pagaram os custos e despesas subvencionados, não devendo, portanto, ser ele afetado por esses

elementos econômicos, o que se consegue com o lançamento dos custos e das despesas a débito do lucro operacional e o da subvenção a crédito do mesmo. (OLIVEIRA. op. cit. p. 157 e 160 - 161) - grifei.

Da fundamentação acima, depreende-se que os valores obtidos por meio de subvenções para custeio devem integrar as bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

In casu, a argumentação da recorrente assenta-se na idéia de que as exclusões promovidas nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL nos anos de 2010 e 2011 encontram suporte na previsão legal do artigo 18 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Com base nesse dispositivo, a recorrente entende que os benefícios concedidos pelo Estado de Santa Catarina, na forma de crédito presumido de ICMS (Pró-Emprego), teriam caráter de *subvenção para investimento*:

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

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da

subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

Merece destaque que a norma legal determina que todas as subvenções - para custeio ou investimento - sejam levadas a conta de resultado. Infere-se, portanto, que a norma legal dispõe que as subvenções e doações são fatores modificativos positivos do patrimônio e, portanto, receitas da entidade.

Entendendo-se, juridicamente, as subvenções como receitas, a partir das próprias disposições legais em vigor, a norma tributária que exclui as subvenções para investimento da tributação de IRPJ e CSLL reveste-se do caráter de norma isentiva, pois trunca parte do critério de valor da Regra Matriz de Incidência Tributária. Portanto, nos termos do artigo 111, II, do CTN, deve ser interpretada de forma literal.

A norma isentiva não se coaduna com a interpretação extensiva.

Entretanto, seguindo a lição de Ricardo Mariz de Oliveira, é de se lembrar que apenas as subvenções para investimento que tenham como contrapartida ativo permanente não afetariam o lucro líquido e, portanto, poderiam ser excluídas das bases de cálculo de IRPJ e CSLL e levadas a conta de reserva no patrimônio líquido.

Neste diapasão, para que uma subvenção seja considerada *de investimento*, é preciso que haja a *implantação ou expansão do empreendimento econômico*. Não basta, portanto, que haja interesse social ou econômico a justificar a subvenção. Por óbvio, nenhuma subvenção - de investimento ou corrente - pode ser legítima se não houver interesse social e/ou econômico do ente federado na sua instituição. Se é um requisito comum, não pode ser utilizada para diferenciar a *subvenção para investimento* de qualquer outra subvenção.

E o entendimento da administração tributária da União acerca dos requisitos para a configuração das subvenções para investimento estão estampadas no Parecer Normativo CST 112/1978. Não sendo satisfeitos os requisitos ali expostos, não se configura a subvenção para investimento e não incide a norma isentiva.

É oportuno, também, refletir sobre a alegação da recorrente de que *"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"*.

Impende destacar que não se trata aqui de olhar para o ente federado, com as lentes do direito financeiro, para distinguir subvenção de isenção/redução de ICMS ou doação. A norma tributária da União - que é o ente competente para a instituição do IRPJ e da CSLL - dá o mesmo tratamento a essas diversas figuras para fins de apuração de IRPJ e CSLL. Ou seja, para a norma tributária federal, não há distinção se há ou não há transferência de recursos ou se, em termos de direito financeiro, trafega-se pela receita ou despesa pública.

O olhar que importa para a presente lide é voltado para a contribuinte e sua renda, com as lentes do direito tributário. E o legislador tributário igualou todas essas situações para fins de incidência da norma tributária, no critério de valor.

Olhemos as regras matrizes.

No que diz respeito à regra matriz de incidência do ICMS, o crédito presumido decorrente do regime do Pró-Emprego não afeta os critérios da RMIT. A norma tributária incide normalmente e surge o débito de ICMS em todo o seu esplendor.

O que há é uma outra regra matriz, cujo antecedente requer o cumprimento de certas condutas (importar pelos portos de Santa Catarina, criar 25 empregos, doar parte do crédito para um fundo, privilegiar insumos de Santa Catarina, etc) e cujo conseqüente institui um crédito escritural para a pessoa jurídica. Cria-se, portanto, uma relação obrigacional distinta da obrigação tributária, em que o credor é a pessoa jurídica e o devedor é o Estado de Santa Catarina.

Aliás, é oportuno ressaltar que o beneficiário do crédito presumido de ICMS na sistemática do Pró-Emprego pode nem mesmo ser contribuinte de ICMS. É o caso, por exemplo, do crédito presumido que é devido pelo Estado à pessoa beneficiária do regime que realize operações de importação por conta e ordem. É o que se depreende da resposta da autoridade administrativa ao tópico 1.3 no relatório de diligência de fls. 4195 a 4203. A mera possibilidade de se conferir crédito presumido de ICMS a pessoas não contribuintes do ICMS já seria suficiente para descaracterizar tal operação como "recuperação de custos".

O ingresso do benefício, sob a forma de crédito presumido de ICMS, no patrimônio da pessoa jurídica configura receita, nos termos aqui adotados.

Mas, ainda seguindo as lições de Ricardo Mariz de Oliveira anteriormente citadas, mesmo que não se considere "receita", as subvenções correntes devem ser levadas ao lucro líquido sob pena de tê-lo falseado, pois os recursos utilizados para pagar os custos e despesas subsidiados não advêm do patrimônio da pessoa jurídica.

Entretanto, houve substancial alteração na matriz normativa. É de se lembrar que o artigo 18 da Lei nº 11.941/2009, utilizado como fundamento pela contribuinte, determinava que mesmo no caso de se configurar a *subvenção para investimento*, esta subvenção devia ser levada a resultado.

Não há nenhuma dúvida de que, na matriz tributária então vigente, o recebimento do crédito presumido de ICMS devia compor o lucro líquido.

O que está em questão é se devia incidir a norma que determinava a exclusão das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, no caso de configurar a *subvenção para investimento*.

Segundo Ricardo Mariz de Oliveira, a subvenção para investimento deveria ser uma transferência de patrimônio direcionada à aquisição de ativo permanente, de forma a produzir frutos (renda) *no futuro*.

Neste diapasão, para que se configurasse a *subvenção para investimento*, seria preciso atender aos requisitos do Parecer Normativo CST 112/1978. E, para que a pessoa jurídica fizesse jus ao tratamento de *subvenção para investimento*, seria preciso cumprir as exigências de *aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos* e, em contrapartida, destinar contabilmente os recursos ao patrimônio líquido, conforme comando legal citado anteriormente.

Entretanto, sobreveio a Lei Complementar nº 160/2017, que trouxe forte inovação à matéria.

Para que se compreenda a inovação da lei complementar, basta dizer que ela fixou que todos os incentivos, benefício fiscais ou financeiros fiscais de ICMS passam a pertencer à classe das *subvenções para investimento*. Ao excluir esses benefícios específicos da regra geral, a lei passou a dar tratamento tributário distinto, por exemplo, entre o subsídio de ICMS e o REINTEGRA. Este último continua sendo entendido como subvenção corrente, como se pode ver nos seguintes julgados do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VALORES RESSARCIDOS NO ÂMBITO DO REINTEGRA INSTITUÍDO PELA LEI Nº 12.546/11. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

2. Os ressarcimentos de custos quanto as subvenções integram a receita bruta consoante o art. 44, III, da Lei n. 4.506.54. (AgInt no REsp 1674825/PR, em 05/12/2017)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.

REGIME ESPECIAL DE REINTEGRAÇÃO DE VALORES TRIBUTÁRIOS PARA AS EMPRESAS EXPORTADORAS. REINTEGRA. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS.

I - O STJ possui jurisprudência no sentido de que "Todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, conseqüentemente, impacta na base de cálculo do IR. Em todas essas situações, esse imposto está incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc" (REsp 957.153/PE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 15.3.2013).

II - Hipótese em que a decisão agravada reformou o acórdão a quo, determinando a inclusão dos valores recebidos em decorrência do Reintegra na base de cálculo do PIS, da Cofins, do IRPJ e da CSLL.

III - No julgamento do REsp 1.514.731/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 1º/6/2015, a Segunda Turma do STJ tratou do objeto da presente controvérsia. Na ocasião, foi decidido que

"(...) os valores do REINTEGRA são passíveis de incidência do Imposto de Renda, até o advento da MP nº 651/14, posteriormente convertida na Lei nº 13.043/14, de forma que a conclusão lógica que se tem é a de que tais valores igualmente integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, que é mais ampla e inclui, a priori, ressalvadas as deduções legais, os valores relativos ao IRPJ e à CSLL, sobretudo no caso de empresas tributadas pelo lucro real na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS instituída pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, cuja tributação se dá com base na receita bruta mensal da pessoa jurídica, a qual, por expressa disposição do art. 44 da Lei nº 4.506/64, abrange as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões e as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais".

IV - Foi decidido ainda que "somente com o advento da Lei nº 12.844/13, que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei nº 12.546/11, é que os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA foram excluídos expressamente da base de cálculo do PIS e da COFINS. Por não se tratar de dispositivo de conteúdo meramente procedimental, mas sim de conteúdo material (exclusão da base de cálculo de tributo), sua aplicação somente alcança os fatos geradores futuros e aqueles cuja ocorrência não tenha sido completada (consoante o art. 105 do CTN),

não havendo que se falar em aplicação retroativa" (REsp 1.514.731/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 1º.6.2015). No mesmo sentido: AgRg nos EDcl no REsp 1.461.265/RS, Rel. Ministra Diva Malerbi (Desembargadora Convocada TRF 3ª Região), Segunda Turma, DJe 27.4.2016 (AgInt no REsp 1598604/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/03/2017, DJe 19/04/2017).

V - Sendo assim, com razão a Fazenda Nacional quanto à inclusão dos valores do Reintegra na base de cálculo do PIS e da COFINS até o advento da Lei 12.844/2013, sendo assegurado à empresa o direito à compensação/restituição de eventuais valores pagos a maior a esse título após a vigência da referida lei.

VI - Agravo interno improvido. (AgInt REsp 1660801/RS, de 24/10/2017)

A meu sentir, o que fez a Lei Complementar foi impedir que a União, ao examinar as subvenções dadas pelos entes federados sob a forma de créditos de ICMS, para fins de apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, analise se as condições e requisitos exigidos pelos entes configuram efetivamente, em seu entendimento, *estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.*

Dito em outras palavras, o ente federado pode considerar de forma ampla o que seja *estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.* Portanto, não haveria mais a necessidade de a lei estadual dirigir os recursos exclusivamente para a aquisição de ativos permanentes (que irão produzir lucros no futuro).

Com essa alteração, as subvenções feitas pelos entes federados sob a forma de créditos presumidos de ICMS poderão afetar os lucros líquidos das pessoas jurídicas beneficiárias. Com isso, fica ainda mais evidente o caráter isentivo da norma que exclui esses valores do lucro real e, portanto, da base de cálculo de IRPJ e CSLL.

Entretanto, a norma veiculada pela LC 160/2017 não afasta a possibilidade de exame do fiel cumprimento, por parte da entidade beneficiária, dos requisitos e condições para o recebimento da subvenção de ICMS. Ou seja, caso a pessoa jurídica desvie e não utilize os créditos recebidos do Estado na *implantação ou expansão do empreendimento econômico*, conforme as regras estabelecidas pelo ente federado, não terá direito à fruição do benefício fiscal concedido pela União, em relação ao IRPJ e à CSLL.

Ademais, é de se registrar que, na espécie, há mais uma condicionante para a fruição da isenção concedida pela União.

O artigo 10 da LC 160/2017 também incluiu na classe das *subvenções para investimento* os benefícios e incentivos 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*. Todavia, nesse caso, a fruição do benefício exige que o Estado cumpra os requisitos de publicação, registro e depósito de atos e documentos conforme artigo 3º do diploma legal.

Os prazos para os Estados, bem como o próprio CONFAZ, cumprirem as determinações do artigo 3º da LC 160/2017 estão estabelecidos no Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017. Contudo, o CONFAZ, por meio das Resoluções nº 10/18, de 01/11/2018, e 18/18, de 19/12/2018, estendeu os prazos do Estado de Santa Catarina para: (i) realizar a publicação de que trata o artigo 3º, I, da LC 160/2017 até 31/07/2019; e (ii) efetuar o registro e o depósito de atos e documentos de que trata o artigo 3º, II, da LC 160/2017 até 27/12/2019.

Portanto, para solucionar a lide ora submetida ao julgamento deste Conselho, é preciso verificar a implementação das exigências legais mencionadas. Para tanto, a autoridade administrativa responsável pelo procedimento de diligência deverá aguardar o prazo final concedido pelo CONFAZ ao Estado de Santa Catarina para o cumprimento dos deveres de publicação e depósito de atos e documentos relativos aos benefícios e incentivos *instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal*.

Observa-se que o objeto da diligência poderá ser satisfeito caso a contribuinte apresente espontaneamente, antes das datas limites estabelecidas nas Resoluções acima, os elementos de prova necessários acerca do cumprimento, por parte do Estado e do CONFAZ, das obrigações legais decorrentes do artigo 10 da LC 160/2017.

Conclusão.

Voto por converter o julgamento em diligência para que o processo seja remetido à unidade de origem para que a contribuinte seja ser intimada, a partir de 28/12/2019, para comprovar que foram cumpridos os requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do

Processo nº 11516.720934/2014-81
Resolução nº **1401-000.642**

S1-C4T1
Fl. 4.305

Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, com fulcro nos artigos 3º e 10 da LC 160/2017. Após, o feito deverá retornar para julgamento.

(assinado digitalmente)
Carlos André Soares Nogueira - Relator.