



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720934/2014-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1401-005.398 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de abril de 2021
Recorrente KOMLOG IMPORTAÇÃO LTDA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010, 2011

CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017.

Na espécie, a contribuinte logrou comprovar o cumprimento dos requisitos da Lei Complementar nº 160/2017 para que o incentivo fiscal promovido pelo Estado de Santa Catarina, na forma de créditos presumidos de ICMS, seja considerado subvenção para investimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se configura a hipótese de cerceamento do direito de defesa da contribuinte quando a autoridade julgadora de primeira instância, na questão de mérito, adota como razão de decidir premissas distintas daquelas defendidas na peça impugnatória.

Na espécie, o acórdão de piso apresentou fundamento suficiente para a decisão tomada, de maneira a permitir sua integral compreensão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade da decisão de piso e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Leticia Domingues Costa Braga, André Severo Chaves, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente). Ausente momentaneamente por problemas técnicos o Conselheiro Claudio de Andrade Camerano.

Relatório

Inicialmente, adoto o relatório da conselheira Livia De Carli Germano que consta da Resolução n.º 1401-000.506, de 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 n.º 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 n.º 11.941/2009, consoante informação prestada na esteira do subitem 2.3 da Intimação Fiscal n.º 01 (fls. 16 a 20), bem como dos itens 3 e 4 da Intimação Fiscal n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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, n.º 11516.720934/201481, para cobrança de IRPJ e CSLL, bem como o processo n.º 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 ampliada.

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 pedido 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. 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, de 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.

Em 14/02/2017, esta Turma, com uma composição bastante diferente, converteu o julgamento em diligência por meio da Resolução nº 1401-000.445 com o fito de verificar se haviam sido cumpridos os requisitos para a configuração do incentivo de crédito presumido de ICMS como *subvenção para investimento*. A diligência foi determinada nos seguintes termos:

Ocorre que, superada a proposta da relatora, a turma entendeu que as questões ainda não estão postas a ponto de tornar madura a causa de decidir por este colegiado.

Isto porque, em breve análise dos documentos acostados no processo em discussão, não se tem a clareza de que a recorrente deixou de aplicar os recursos advindos do benefício fiscal nas metas estabelecidas na norma estadual e com vistas a implantar e expandir o empreendimento econômico, para que se possa concluir se a subvenção era de investimento ou de custeio.

Nesse sentido, proponho que o presente feito seja baixado em diligência para que a autoridade fiscal:

1) Verifique se os documentos 267 a 276 (protocolo de intenções), 114 a 126 (ato concessório) e 288 a 333 (demonstrações financeiras) comprovam a efetiva aplicação da parcela subvencionada em investimento e se há outros documentos que possam ser levantados para que se comprove o efetivo controle por parte do Estado concedente, nos seguintes termos:

1.1) Reexamine a vinculação das destinações conforme as razões do recurso voluntário (fls. 752 a 794), principalmente tratados em seu "Item V Do "propósito" na concessão do benefício fiscal suficiente para que os créditos presumidos de ICMS sejam mantidos como subvenção para investimento exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL", de fls. 777 e ss, com destaque para os 7 (sete) objetivos formais pretendidos pelo Estado, reproduzidos abaixo para facilitar a compreensão:

"1 Incrementar a atividade desenvolvida de industrialização, serviços de logística, comercialização de mercadorias, matérias-primas, produtos acabados e semiacabados, 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 (doze) 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 o 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. 148A 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".

1.2) Verifique se há, na norma estadual ou em outro ato normativo que concede(m) o benefício, um efetivo mecanismo de fiscalização e controle que possibilite ao ente subvencionador assegurar que a parcela correspondente à renúncia fiscal, ou seu equivalente, tenha sido destinada à implantação ou expansão do empreendimento econômico.

Em caso positivo, verifique se realmente o mecanismo de fiscalização e controle foram implementados.

1.3) Verifique se a recorrente deixou de atender qualquer outra condição/imposição, mesmo que não constante na norma estadual, para que se constate verdadeiramente que a renúncia fiscal tratada se refere a subvenção para custeio.

A fiscalização respondeu aos quesitos da diligência por meio do Termo de Encerramento de Diligência lavrado em 04/12/2017 e a contribuinte se manifestou por meio da petição de fls. 4215 a 4223.

Na resposta, a contribuinte destacou a publicação da Lei Complementar n.º 160/2017 que, alterou substancialmente as normas jurídicas atinentes à matéria. Cito trecho da peça:

10. A partir da publicação do novo texto da Lei Complementar 160/17 (23/11/2017,) que alterou a redação do artigo 30 da Lei 12.973/14, os **incentivos e benefícios fiscais concedidos pelos Estados e Distrito Federal relativos ao ICMS passam a ser caracterizados como subvenções para investimento, independentemente de serem ou não aprovados pelo CONFAZ, resultando na impossibilidade de tributação de PIS/COFINS, IRPJ e CSLL sobre os ganhos obtidos com tais programas**, passando a dispor o citado dispositivo em seu §4º e 5º: (grifos do original)

Após a diligência e a manifestação da contribuinte, o processo retornou a esta Turma para julgamento. Entretanto, a Turma entendeu que a matéria não se encontrava madura para ser julgada e converteu novamente o julgamento em diligência por meio da Resolução n.º 1401-000.506.

No voto condutor da Resolução n.º 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 n.º 160, de 07 de agosto de 2017, que alterou a redação da Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, *verbis*:

Art. 9º O art. 30 da Lei n.º 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 condicionou 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 pudesse ser tratado como *subvenção para investimento*, seria preciso que o Estado de Santa Catarina cumprisse 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.

Em 14/05/2019, esta Turma, diante da impossibilidade de sobrestamento, considerando que ainda estava em curso o prazo para que o Estado de Santa Catarina comprovasse o cumprimento dos requisitos que constam das Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, resolveu novamente converter o julgamento em diligência para que a contribuinte fosse intimada a comprovar o atendimento das exigências legais suso mencionadas.

Em 22/01/2020, a contribuinte apresentou petição esclarecendo que o Estado de Santa Catarina havia publicado as normas atinentes ao benefício por meio do Decreto nº 1.555/2018 e que o mesmo havia sido depositado na Secretaria Executiva do CONFAZ. Juntou cópia do Diário Oficial do Estado de Santa Catarina e o Certificado de Registro e Depósito – SE/CONFAZ.

Era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Nulidade da decisão de piso. Cerceamento do direito de defesa.

Na peça recursal, aduziu a contribuinte que a autoridade julgadora de primeira instância teria deixado de enfrentar as alegações lançadas na impugnação e, desta forma, teria cerceado seu direito de defesa. Reproduzo parte do recurso que trata da matéria:

A verdade é que a autoridade julgadora **NÃO** analisou os argumentos lançados pela ora recorrente em sua Impugnação Fiscal, pois **não se manifestou** sobre o argumento que envolve a natureza jurídica do crédito presumido definida pelo §1º do art. 14 da LC nº 101/00 c/c o art. 11 §1º da Lei 4320/64 e sua impossibilidade de ser caracterizado como subvenção *strictu sensu*²; e **não se manifestou** sobre a legalidade do registro contábil do crédito presumido de ICMS como subvenção para investimento, tal como autorizado pelo §2º do art. 38 do Dec.-Lei 1598/77, reproduzido pelo art. 443, I e II do Decreto 3.000/99 e pelo art. 18 da Lei nº 11.941/2009.

Tenho que a tese da recorrente não deve prosperar.

De fato, a autoridade julgadora enveredou por caminho argumentativo distinto daquele defendido pela recorrente. Adotou, portanto, premissas distintas daquelas sobre as quais

a contribuinte construiu suas alegações, conforme mencionadas na peça recursal. Entretanto, vejo que a decisão da DRJ está suficientemente fundamentada naquilo que a autoridade julgadora de primeira instância entendeu ser necessário para formar sua convicção acerca da matéria.

O que se verifica é uma inconformidade da recorrente com a decisão de mérito. Não se configura a hipótese de cerceamento do direito de defesa.

Assim, adoto como minhas as razões expostas pela conselheira Livia De Carli Germano ao abordar a matéria na Resolução n.º 1401-000.445:

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.

Neste ponto, portanto, voto por afastar a preliminar de nulidade da decisão de piso.

Mérito.

No que diz respeito à apreciação do mérito do recurso voluntário, ao invés de enfrentar as alegações que constam da peça recursal, peço *vênia* para adotar como razão de decidir as profundas alterações promovidas pela Lei Complementar n.º 160/2017 nas normas jurídicas atinentes aos incentivos fiscais promovidos pelos estados federados na forma de créditos presumidos de ICMS.

É preciso ressaltar que a recorrente não trouxe no recurso voluntário nenhuma alegação acerca da matéria, pois a alteração do sistema jurídico pela LC 160/2017 é superveniente à apresentação da peça recursal. A matéria foi objeto de alegação lançada posteriormente na petição juntada pela contribuinte em 22/12/2017.

Inicialmente, é preciso ressaltar que, dentro do contexto normativo anterior à Lei Complementar n.º 160/2017, concordo com a interpretação feita pela fiscalização e pela autoridade julgadora de piso quanto aos efeitos tributários para fins de IRPJ e CSLL do incentivo por meio de créditos presumidos de ICMS objeto do presente processo. Tais créditos de ICMS configuravam *subvenções para custeio* e, dessa forma, deveriam ser tributadas para fins de IRPJ e CSLL. Em rápidas palavras, é de se dizer que o incentivo ora sob análise afetava diretamente o resultado corrente da empresa, tornando-a mais lucrativa no próprio ano-calendário. Essa é a essência da *subvenção para custeio*. Diferentemente, a *subvenção para investimento* não tem o condão de afetar o lucro no próprio ano-calendário, mas serve para ampliar seu ativo (fixo, investimento) para que esta produza lucros no futuro.

Entretanto, sobreveio a Lei Complementar n.º 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 passaram a pertencer à classe das *subvenções para investimento*.

A meu sentir, a Lei Complementar n.º 160/2017 tem fundamento de validade no disposto no artigo 146, I, da Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

[...]

Assim, o que fez o legislador complementar, com foco na resolução de conflito de competência em matéria tributária entre a União e os Estados (e Distrito Federal) 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, analisasse se as condições e requisitos exigidos pelos entes configurariam efetivamente, em seu entendimento, *estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*.

Dito em outras palavras, a legislação complementar permitiu que o ente federado passasse a poder considerar politicamente de forma ampla o que seja *estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos* a fim de criar um incentivo fiscal na forma de crédito de ICMS e para que este pudesse ser considerado *subvenção para investimento*.

Neste diapasão, portanto, tais considerações não estariam mais na esfera de competência da União e não haveria mais a necessidade de a lei estadual dirigir os recursos exclusivamente para a aquisição de ativos permanentes, que iriam produzir lucros no futuro.

Com essa alteração, as subvenções feitas pelos entes federados sob a forma de créditos presumidos de ICMS passam a poder afetar os lucros líquidos das pessoas jurídicas beneficiárias, sem que tais incentivos percam a qualidade de *subvenção para investimento*.

Neste sentido, grande parte dos quesitos formulados por esta Turma na Resolução n.º 1401-000.445 perderam a razão de ser.

Entretanto, a norma veiculada pela LC 160/2017 não afastou 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.

Todavia, no caso vertente, tal verificação ficou prejudicada tendo em vista a constatação da autoridade diligenciadora acerca dos parcos controles efetuados pelo Estado de Santa Catarina sobre a utilização dos recursos transferidos (mesmo que escrituralmente) por meio dos créditos presumidos de ICMS às mãos da entidade privada. Aparentemente, até pelo próprio relato da recorrente, o ente federado somente exercia algum controle sobre a correção dos valores de créditos apropriados pela entidade privada. Não havia maiores controles sobre o uso dos recursos transferidos pelo Estado ao particular.

No que diz respeito aos requisitos veiculados pelo artigo 18 da Lei nº 11.941/2009 para fruição do benefício fiscal relativo às subvenções para investimento, impende ressaltar que não há nos autos questionamento quanto à correta contabilização das contrapartidas dos créditos presumidos em conta de Reserva no Patrimônio Líquido, conforme se constata no seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal:

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.

Ainda conforme o TVF da autoridade Fiscal, vê-se que os lançamentos em reserva correspondem aos montantes excluídos no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR:

Na forma dos livros fiscais próprios de apuração do resultado fiscal (LALUR), com imagem às fls. 334 a 368, e das declarações de informações econômico-fiscais correspondentes (fls. 369 a 638), promoveu a título de subvenção para investimento as exclusões não autorizadas a seguir indicadas, pelos respectivos períodos de apuração:

PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR
ANO 2010	34.950.671,34
1º TRIM/2011	7.400.859,49
2º TRIM/2011	4.857.544,24

PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR
3º TRIM/2011	5.060.409,23
4º TRIM/2011	5.408.450,45

Por fim, é de se registrar que, na espécie, havia mais uma condicionante para a fruição da norma veiculada pela LC 160/2017.

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*. O incentivo fiscal em debate neste processo encontra-se exatamente nesta hipótese.

Todavia, neste 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 foram 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.

Estes requisitos foram implementados pelo Estado de Santa Catarina, conforme os elementos de prova trazidos aos autos pela recorrente. Os atos normativos foram publicados e depositados conforme a cópia do Diário Oficial do Estado de Santa Catarina nº 20.738 e o Certificado de Registro e Depósito – SE/CONFAZ nº 32/2019.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo tem sido firme, nestes casos, no sentido de dar provimento aos recursos voluntários, conforme se pode observar nos seguintes precedentes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

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

A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30.

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

O investimento em ativo permanente não consta do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, sendo improcedente o lançamento fundado em tal exigência. (Acórdão CARF nº 9101-003.841, de 03/10/2018)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano - calendário: 2010

CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA. DISPENSABILIDADE. FUNDAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO. CONFAZ. SÍTIO.

É dispensável a conversão em diligência, com o sobrestamento em diligência, quando a conferência a respeito do registro em reserva de lucros não consta do lançamento tributário e o cumprimento das cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190/2017 podem ser verificadas no sítio do CONFAZ.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano - calendário: 2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30. REQUISITOS.

Aplica - se a Lei Complementar nº 160, de 2017, aos processos pendentes, desde q ue atendidos os requisitos do art. 30. (Acórdão CARF nº 9101-004.196, de 09/05/2019)

Conclusão.

Diante dos fatos expostos, voto por afastar a preliminar de nulidade da decisão de piso e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira