



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11516.723135/2012-03
Recurso nº Especial do Contribuinte
Resolução nº **9101-000.043 – 1ª Turma**
Data 07 de fevereiro de 2018
Assunto IRPJ
Recorrente CAPITAL TRADE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial e, por maioria de votos, sobrestar o processo até 29/12/2018, com a remessa dos autos à Unidade de Origem, que deve intimar desde já o contribuinte para que comprove, quando tiver conhecimento, o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, vencidos os conselheiros Flávio Franco Corrêa e Adriana Gomes Rêgo, que entenderam não ser necessário o sobrestamento do processo. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. 1.665

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ e CSLL quanto aos anos de 2008 a 2011, PIS E COFINS, quanto aos meses de 2008 e janeiro a abril de 2009. O Auditor Fiscal impôs multa de 75% quanto a todos os tributos.

Consta do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 782)

02 – DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO 02.1 – PIS/COFINS (...)

RECEITA – SUBVENÇÃO CORRENTE PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO - ICMS Devidamente intimado sobre créditos da rubrica de resultado intitulada ICMS SOBRE VENDAS, a título de crédito presumido / crédito pro-emprego / outras subvenções de ICMS, o contribuinte apresenta cópia de Termos de Concessão onde o Estado de Santa Catarina concede: Fls.653 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO Nº 7500000025770 Benefício: Pró-Emprego. Crédito em conta gráfica na saída subsequente de mercadorias importadas para comercialização. Amparo Legal: Art.8º, inciso III, e § 6º, inciso II, do Decreto nº 105/2007, que regulamentou a Lei nº 13.992/2007. Início do Benefício: 08/2007.

TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO Nº 91900002330737 Benefício: Art.148A. Crédito em conta gráfica na saída subsequente de mercadorias importadas para comercialização. Amparo Legal: Art.8º do anexo 6 e do inciso I do § 1º do art.148-A c/c art.144 do anexo 2 do RICMS-01. Início do Benefício: 09/2009.

TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO Nº 115000001384380 Benefício: Pró-Emprego. Crédito em conta gráfica na saída subsequente de mercadorias importadas para comercialização. Amparo Legal: Art.8º, inciso III, e § 6º, inciso II, do Decreto nº 105/2007, que regulamentou a Lei nº 13.992/2007. Início do Benefício: 01/2012.

Ao analisarmos a DIME – Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico, que o contribuinte entregou ao fisco do Estado de Santa Catarina, mais precisamente o quadro 46 – Créditos por Regimes Especiais, constatamos os registros de créditos, conforme abaixo: Fls.536 Ano de 2008 = R\$ 10.091.658,21.

Ano de 2009 = R\$ 15.856.567,02.

Ano de 2010 = R\$ 44.699.862,12.

Ano de 2011 = R\$ 82.547.889,82. (...)

A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo das mencionadas contribuições. (...) – ELE LANÇA 2008 E

INÍCIO DE 2009 O valor que o contribuinte ofereceu à tributação é uma parte, aproximadamente 30%, do benefício fiscal Subvenção Estadual. A diferença, não tributada, segundo a CAPITAL TRADE, é o valor negociado e repassados aos seus clientes.

Convém lembrar que o valor negociado com seus clientes, é uma liberalidade do contribuinte. Porém não pode transacionar reduzindo o devido em impostos e contribuições federais.

Conforme Termos de Concessão de Tratamento Tributário Diferenciado, do Estado de Santa Catarina, a CAPITAL TRADE é titular e beneficiária desta Subvenção Corrente. Estes valores de crédito presumido foram lançados na contabilidade, sendo o débito na conta contábil 8042 - ICMS a Pagar - Passivo – Obrigações Tributárias e o crédito na conta contábil 9136 - Comissão de Importação – Ativo – Contas a Receber.

Anexo Razão dos lançamentos contábeis, conforme arquivo “Razão ICMS a Pagar a Recolher 2008a2011”, fls. e arquivo “Razão Comissão Importação Ativo 2008 a 2011” fls.648 e 642. (...)

02.2 – IRPJ/CSLL Os valores apurados, conforme abaixo, de RECEITA – SUBVENÇÃO CORRENTE PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO – ICMS”, devem integrar como DEMAIS RECETAS a base de cálculo para apuração do IPRJ/CSLL. (LANÇA 2008 A 2011) (...)

OBS: Na DIPJ foi declarado como sendo RECEITA BRUTA submetida ao coeficiente de 32% para apuração do Lucro Presumido. Porém, conforme já explicado, esta receita deve ser acrescentada à base de cálculo como DEMAIS RECEITAS sem aplicação de qualquer coeficiente, nos termos do art.521 do RIR/99.

A diferença de conceitos é sutil, porém com reflexos enormes no valor final da apuração de IRPJ e CSLL. Quando acrescentado como DEMAIS RECEITAS sem aplicação de qualquer coeficiente, a receita de Subvenção, na forma de CRÉDITO DO ICMS, será tributada integralmente sem qualquer redução em sua base de cálculo.

Na planilha acima, foi considerado o valor que o contribuinte já ofereceu à tributação e declarado na DIPJ. Estes valores estão registrados na contabilidade em conta de Resultados 9159 - RECEITA DE COMISSÃO DE IMPORTAÇÃO, conforme arquivo anexo “Razão Comissão Importação Receita Declarada 2008 a 2011” e “Memoria Calculo IRPJ CSLL” e “Incentivos Fiscais Capital Trade”, fls.642/646/611. Fonte: Livro Apuração ICMS, fls.50, e informações do contribuinte.

O valor que o contribuinte ofereceu à tributação é uma parte, aproximadamente 30%, do benefício fiscal Subvenção Estadual. A diferença, não tributada, segundo a CAPITAL TRADE, é o valor negociado e repassados aos seus clientes.

Convém lembrar que o valor negociado com seus clientes, é uma liberalidade do contribuinte. Porém não pode transacionar reduzindo o devido em impostos e contribuições federais, até mesmo porque não há previsão legal para este tipo de dedução para a apuração do Lucro Presumido.

Conforme Termos de Concessão de Tratamento Tributário Diferenciado, do Estado de Santa Catarina, a CAPITAL TRADE é titular e beneficiária desta Subvenção Corrente.

Estes valores de crédito presumido foram lançados na contabilidade, sendo o débito na conta contábil 8042 - ICMS a Pagar - Passivo – Obrigações Tributárias e o crédito na conta contábil 9136 - Comissão de Importação – Ativo – Contas a Receber. A partir de 2011, após reestruturação no plano de contas, os lançamentos ficaram assim registrados: débito na conta contábil 2.1.05.001.1541 - ICMS a Recolher - Passivo – Obrigações Tributárias e o crédito na conta contábil 1.1.02.005.5023 - Comissão de Importação – Ativo – Comissão de Clientes. O contribuinte fez 05 lançamentos de diminuto valor, A CREDITO, em outras contas, porém também não foi oferecido à tributação como receita.

Anexo Razão dos lançamentos contábeis, conforme arquivo “Razão ICMS a Pagar a Recolher 2008a2011”, fls.648 e arquivo “Razão Comissão Importação Ativo 2008 a 2011” fls.642.

Mediante as análises iniciais realizadas depreendeu-se que esses benefícios configuram subvenção corrente para custeio ou operação, circunstância em que os fatos, sob a égide da legislação tributária federal, têm natureza de receita. Sob esse delineamento o tratamento dispensado pelo sujeito passivo à matéria não se conforma com o entendimento fiscal, considerando que os eventos foram consignados na escrita comercial a crédito de conta com natureza devedora, do Ativo Circulante, precisamente na rubrica intitulada “COMISSÃO DE IMPORTAÇÃO”, e não em conta de receita, situação em que efetivamente permaneceram à margem da mensuração das bases imputáveis das contribuições objetos do procedimento fiscal.

(...)

DO CRÉDITO DO ICMS (PROGRAMA PRÓ-EMPREGO) SOB A ÓTICA DO DIREITO FINANCEIRO Conforme demonstrado anteriormente, o crédito do ICMS decorrente do PROGRAMA PRÓEMPREGO consiste em um benefício fiscal através do qual contribuintes importadores recebem do Estado de Santa Catarina um crédito do referido tributo no momento em que promoviam a saída das mercadorias importadas de seu estabelecimento, condicionado a que efetuassem as operações de importação através de portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados situados no Estado de Santa Catarina, além de outras obrigações acessórias. (...)

Do exposto acima, deduz-se que o benefício fiscal do CRÉDITO DO ICMS concedido através do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO se trata de uma SUBVENÇÃO, originária de dotação orçamentária de TRANSFERÊNCIAS CORRENTES, da espécie ECONÔMICA, cuja finalidade é a de cobrir DESPESAS DE CUSTEIO das entidades beneficiadas.

DAS SUBVENÇÕES SOB A ÓTICA DA CIÊNCIA CONTÁBIL (...)

Pelo exposto acima, depreende-se de que na ótica da ciência contábil, amparada pelas normas internacionais de Contabilidade (IAS 20), as SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS devem ser reconhecidas pelas

sociedades empresárias como RECEITAS DA ENTIDADE, apropriadas ao longo do período em que forem usufruídas, e confrontadas com as despesas que pretende compensar.

DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS SOB A ÓTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO Sob a ótica do Direito tributário, as subvenções recebidas dos entes estatais devem ser tratadas como parte integrante da receita bruta operacional dos contribuintes. É o que expressamente determina o art. 44, caput e inciso IV, da lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, verbis: (...)

O Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, em seu art. 392, inciso I, disciplinou a matéria da seguinte forma: (...)

Pelo exposto, tem-se que o CRÉDITO DO ICMS objeto do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO, benefício fiscal cuja natureza jurídica é a de subvenção corrente para custeio, deve compor a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiária, devendo ser computado por ocasião da determinação do lucro operacional, e desta forma, incluído na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica - IRPJ e da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL.

A lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (DOU 28/05/2009), todavia, por meio do inciso XII do art. 79, revogou o § 1º do art. 3º da lei nº 9.718/1988, excluindo portanto o dispositivo da lei que ampliava o conceito de receita bruta para efeito de incidência das contribuições para o PIS e COFINS, no regime cumulativo. Desta forma, a partir de 28 de maio de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, o valor das subvenções governamentais, a exemplo do CRÉDITO DO ICMS objeto do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO deixou de integrar a base de cálculo daquelas contribuições.

As hipóteses de incidência ou não das contribuições para o PIS e da COFINS sobre o CRÉDITO DO ICMS, explicitadas anteriormente, foram inclusive objeto da SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA nº 13, expedida pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Receita Federal do Brasil em 28 de abril de 2011. Abaixo transcrevemos a ementa da referida Solução de Divergência, publicado no Diário Oficial da União em 20/05/2011:

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa (fls. 799), resolvendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre por converter os autos em diligência (fls. 1.026). Após a citada diligência, com a manifestação do contribuinte, foi proferido acórdão julgando a impugnação improcedente:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011 SUBVENÇÕES. DESTINAÇÃO PARA INVESTIMENTO. AUSÊNCIA DE PROVA. DEDUÇÃO DO LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE.

São indedutíveis do lucro real os valores das subvenções obtidas pelo contribuinte, uma vez que não restou comprovada a intenção do subvencionador de que o subvencionado as aplicasse em investimentos.

COMISSÕES RECEBIDAS. DESCARACTERIZAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO LUCRO PRESUMIDO.

As provas dos autos indicam que o autuante não efetuou a descaracterização da base de cálculo do lucro presumido relativa às comissões recebidas pelo contribuinte.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011 AUTOS DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não apresenta vícios de nulidade o auto de infração (1) lavrado por autoridade competente; (2) que atendeu aos requisitos formais do art. 142 do Código Tributário Nacional, e (3) que possui todos os elementos de estruturação do ato administrativo. Também não apresenta vício de nulidade o auto de infração que se mostra suficientemente claro na descrição dos fatos ocorridos, das provas obtidas e a relação lógica entre eles, de forma a permitir que o contribuinte identifique o que está sendo objeto do lançamento. A fase procedimental, que antecede a lavratura do auto de infração, não é marcada pelo contraditório, tanto que o Fisco pode constituir o crédito tributário com as informações de que dispõe. Somente com a manifestação da pretensão estatal é que surge para o sujeito passivo o direito de exercer sua defesa.

Da mesma forma, não apresenta vício de nulidade o auto de infração cujo MPF deixou de indicar inicialmente todos os tributos objetos da fiscalização, pois se trata de ato de controle interno da administração tributária, de caráter gerencial e utilizado para determinar e levar ao conhecimento do contribuinte o início do procedimento fiscal no âmbito da Receita Federal do Brasil. Os elementos de interesse da fiscalização, relativos ao IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, foram todos solicitados por meio de intimações específicas, o que permitiu ao contribuinte pleno conhecimento dos tributos objeto da fiscalização.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011 MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO O julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

PIS/COFINS. RECEITA. CONCEITO.

O conceito de receita, tanto no direito privado, como no direito público, é o de totalidade dos recebimentos, não importando a que título foram contabilizados, estando a universalidade deste conceito confirmada em legislação própria, fundamento para a determinação da base de cálculo da contribuição.

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES. INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO.

Resta irrelevante se os valores ora discutidos classificam-se como subvenções para investimento ou para custeio, dado coadunarem-se, de um ou de outro modo, com a receita bruta conceituada como acréscimo de patrimônio, sendo que, independentemente da natureza jurídica apurada, tal receita não se encontra dentre as possíveis de exclusão da base de cálculo da contribuição.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 1075), ao qual a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento decidiu negar provimento, conforme acórdão do qual se extrai a ementa (fls. 1.192):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011 SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO. TRIBUTAÇÃO.

São tributáveis, como receitas, as subvenções obtidas pelo contribuinte para o custeio de suas atividades, ainda mais quando não demonstrada qualquer exigência concreta e específica a título de investimentos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011 NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa do contribuinte. Descabe a alegação de nulidade quando não existirem no processo atos insanáveis, ainda mais quando comprovado que a autoridade lançadora observou, durante os trabalhos de auditoria, os procedimentos previstos na legislação tributária.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) consiste em mero instrumento de controle interno, criado para a seleção e o planejamento das atividades de fiscalização da Receita Federal. Não macula o lançamento efetuado a extensão dos efeitos previstos no Mandado de Procedimento Fiscal porque a relação jurídica instaurada entre a autoridade e o contribuinte não se inaugura com a expedição do MPF, mas com a ciência do início dos procedimentos, nos termos do artigo 196 do Código Tributário Nacional, esta sim providência essencial e inarredável para a validade dos atos praticados durante a fiscalização.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011 PIS/COFINS. SUBVENÇÕES. INCLUSÃO Caracterizado, de acordo com o permissivo legal vigente, o conceito de receita bruta como acréscimo patrimonial, deve o montante ser tributado a título de PIS e COFINS quando não há previsão de exclusão dos respectivos valores das base de cálculo dessas contribuições.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Em 09/05/2016, o contribuinte foi intimado quanto ao acórdão da Turma *a quo* (fls. 1.224), apresentando embargos de declaração em 13/05/2016, com alegação de omissões e contradição (fls. 1.227). Estes embargos não foram admitidos pelo Presidente de Câmara (fls. 1242/1248).

O contribuinte foi intimado desta decisão em 12/08/2016 (fls. 1264), interpondo recurso especial em 26/08/2016 (fls. 1266/1313). Neste recurso alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas:

(i) Quanto à **natureza do benefício fiscal** concedido pelo Estado de Santa Catarina: subvenção para investimento, indicando como paradigmas os acórdãos:

(i.1) **1402-001.908** (processo administrativo nº 11516.720633/2013-77), no qual se decidiu que: *“não há dívidas que tanto as normas contábeis, quanto a legislação do Imposto de Renda, determinam que a redução de tributos caracteriza subvenção para investimento”*.

(i.2) **9101-002.348**, do qual se extrai: *“para restar caracterizada a subvenção para investimentos as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”*;

(ii) Tributação de **subvenções para investimento para empresas optantes pelo lucro presumido**, constando o acórdão paradigma nº **1103-00.555**, *verbis*: *“vale dizer, a subvenção para investimento não é receita, à luz do direito contábil, como o artigo 38, §2º, do Decreto-lei 1598/77 é regra específica para lucro real, e não há regra que afaste o direito contábil para o lucro presumido, também não compõe a base de cálculo desse a subvenção para investimento”*.

(iii) Forma de **classificação do crédito presumido de ICMS**, se interpretado como subvenção para custeio: **Resultado operacional ou não operacional**, apontando-se como paradigmas os acórdãos:

(iii.1) **9101-01.239**, do qual se extrai: *“Os incentivos concedidos pelo Estado de Pernambuco (...) devem ser qualificados como subvenção para custeio e computados na determinação do lucro operacional”*;

(iii.2) **1101-001.228**, *verbis*: *“o referido benefício configura subvenção para custeio, e como tal deve integrar o resultado operacional da pessoa jurídica”*

(iv) Erro no **regime de tributação para os anos de 2010 e 2011** – matéria de ordem pública, indicando o acórdão paradigma nº **9101-001.845**, colacionando-se trecho da decisão: *“é nulo o lançamento que não observou a lei, no que se refere à apuração da base de cálculo”*;

(v) Incidência das subvenções na base de cálculo do **PIS e da COFINS**, com divergência com os acórdãos:

(v.1) **3201-002.229**, *verbis* *“benefício fiscal decorrente de crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, concedido pelo Estado da Bahia não configura receita ou faturamento das empresas beneficiadas do regime”*;

(v.2) **3201-002.228**, em sentido similar ao anterior.

O recurso especial foi parcialmente admitido pelo então Presidente da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF, destacando-se trecho da decisão a seguir (fls. 1.544):

1. Natureza da subvenção A primeira divergência apontada pelo recorrente diz respeito à natureza das subvenções estaduais que beneficiaram o contribuinte. (...)

Por seu turno, o recorrente afirma que a decisão recorrida diverge daquelas adotadas nos Acórdãos nº 1402-001.908 e nº 9101-002.348, a seguir analisados. (...)

O Acórdãos nº 1402-001.908 adotou a seguinte ementa: (...)

O texto do voto condutor dessa decisão não é conclusivo quanto à natureza jurídica da subvenção relativa ao Programa Pró-Emprego. Conforme a redação desse voto, quando a natureza da subvenção é mencionada, isso é feito apenas de forma hipotética ("Ainda que se entenda que o benefício fiscal em análise seja uma subvenção para investimento"), como uma etapa necessária para a construção do raciocínio central da decisão, o qual estabeleceu que o contribuinte deveria oferecer à tributação o valor subvencionado, por não atender aos requisitos legais para a não incidência da hipotética subvenção para investimento.

Com isso, entendo não ser possível afirmar que a decisão paradigma estabeleceu efetivamente a natureza jurídica do Programa Pró-Emprego, de forma que não há evidência de divergência na interpretação da legislação tributária entre os processos contrapostos. Em verdade, a questão solucionada no acórdão paradigma está limitada à verificação fática das condições para se deixar de tributar a receita da subvenção, se esta for para investimento.

Assim, entendo que o presente paradigma não é hábil para estabelecer a divergência requerida.

O recorrente ainda aponta como paradigma o Acórdão nº 9101-002.348, o qual adotou a seguinte ementa: (...)

O processo paradigma tratou da natureza tributária da subvenção prevista no artigo 148-A do RICMS/SC, chegando à conclusão de que esta tem natureza de subvenção para investimento, em franca oposição ao entendimento adotado no acórdão recorrido.

Destarte, o recorrente logrou demonstrar divergência na interpretação da legislação tributária apenas em relação à subvenção prevista no artigo 148-A do RICMS/SC, de forma que o recurso deve ter seguimento apenas quanto a essa parte, relativamente ao presente tópico.

2. Tributação da subvenção no regime de lucro presumido (...)

Por seu turno, o recorrente afirma que a decisão recorrida contraria a jurisprudência do CARF, manifestada no Acórdão nº 1103-00.555, (...)

Em resumo, o acórdão paradigma adota o entendimento de que o benefício em análise é subvenção para investimento e, como tal, não pode ser considerado como receita e não deve ser tributado pelo IRPJ

e CSLL, independentemente do regime de tributação ser o lucro real ou o lucro presumido.

A situação fática do acórdão recorrido é distinta, uma vez que trata de incentivo fiscal distinto, o qual foi considerado subvenção para custeio pela decisão recorrida, devendo ser considerado como receita e tributado pelo IRPJ e CSLL, independentemente do regime de tributação ser o lucro real ou o lucro presumido.

Portanto, não há divergência entre as duas decisões contrapostas em relação à possibilidade de tributação em relação ao regime de apuração adotado (lucro real ou presumido). As duas decisões entendem que o regime de apuração não afeta a tributação. As diferentes medidas adotadas têm fundamento nas características dos diferentes incentivos fiscais, um considerado subvenção para investimento e o outro considerado subvenção para custeio. (...)

Destarte, o recurso não deve ter seguimento quanto a este tópico.

3. Classificação contábil do crédito presumido de ICMS A terceira divergência apontada pelo recorrente diz respeito à classificação contábil do crédito presumido de ICMS que veicula o incentivo em tela. (...)_Por seu turno, o recorrente afirma que esse entendimento contraria a jurisprudência do CARF, manifestada nos Acórdãos nº 9101-01.239 e nº 1101-001.228. (...)

O Acórdão nº 9101-01.239 adotou a seguinte ementa: (...)

A leitura desse acórdão paradigma permite verificar uma clara divergência quanto à natureza da receita oriunda da subvenção para custeio, uma vez que o respectivo voto condutor adotou o entendimento de que essa receita deve compor o lucro operacional, enquanto o acórdão recorrido corroborou o lançamento que realizou a tributação da receita como não operacional, de forma que o paradigma é hábil para estabelecer a divergência requerida.

O recorrente ainda aponta como paradigma o Acórdão nº 1101-001.228, o qual adotou a seguinte ementa: (...)

A leitura da ementa transcrita já é suficiente para deixar clara a existência de divergência de interpretação da legislação tributária, uma vez que ela afirma expressamente que a subvenção para custeio integra o resultado operacional da empresa, em oposição ao entendimento do acórdão recorrido, de forma que o paradigma é hábil para estabelecer a divergência requerida.

Dessa forma, entendo que o recurso deve ter seguimento quanto a esse tópico.

4. Regime de tributação (...)

Ainda assim, o recorrente afirma que o entendimento adotado na decisão recorrida contraria a jurisprudência do CARF, manifestada no Acórdão nº 9101-001.845 (...)

A leitura desse acórdão permite verificar que a respectiva decisão de anular o auto de infração pelo lucro presumido se deu pelo fato de o recorrente ter demonstrado que o limite de permanência nesse regime

havia sido extrapolado nos anos correspondentes à exigência tributária.

Todavia, a situação na decisão recorrida é diversa, pois um dos fundamentos dessa decisão é o fato de o recorrente não ter demonstrado que houve o alegado excesso.

Assim, há uma incongruência fática entre os dois processos contrapostos, o que impede afirmar que as diferentes medidas adotadas se deram por uma divergência na interpretação da legislação, sendo até mesmo correto afirmar que diferentes medidas são autorizadas, em tese, diante de diferentes quadros fáticos. Dessa forma, entendo que o acórdão paradigma não é hábil para estabelecer a divergência apontada e o recurso não deve ter seguimento quanto a esse tópico.

5. Tributação da subvenção pelo PIS e COFINS A quinta divergência apontada pelo recorrente diz respeito à incidência de PIS e COFINS sobre o valor da receita correspondente à subvenção em tela. (...)

Por seu turno, o recorrente afirma que a tributação de PIS e COFINS está incorreta e que o entendimento adotado na decisão recorrida contraria a jurisprudência do CARF, manifestada nos Acórdãos nº 3201-002.228 e nº 3201-002.229, os quais adotam as seguintes ementas, respectivamente: (...)

A leitura das ementas transcritas já é suficiente para deixar clara a existência de divergência de interpretação da legislação tributária, uma vez que elas afirmam expressamente que o valor das subvenções tem natureza de recuperação de custos e não pode ser considerado como receita, de forma que não podem integrar a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, enquanto a decisão recorrida afirma a natureza de receita dessa verba, resultando na necessidade de manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quanto a esse tópico (...)

Atendidos os pressupostos de tempestividade e legitimidade, previstos no art. 67 do Regimento Interno do CARF, mas tendo sido demonstrada a divergência na interpretação da legislação tributária apenas em relação aos tópicos aqui intitulados "Natureza da subvenção" (item 1), "Classificação contábil do crédito presumido de ICMS" (item 3) e "Tributação da subvenção pelo PIS e COFINS (item 5), decido DAR SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso, nos termos acima examinados.

O contribuinte foi intimado desta decisão em 02/01/2017 (fls. 1.562), apresentando agravo em 06/01/2017 (fls. 1.565)

O Agravo foi acolhido em parte pelo Presidente da CSRF, conforme decisão da qual se extrai:

O Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento decidiu que não restou caracterizada divergência relativamente aos temas denominados "tributação da subvenção no regime de lucro presumido" e "erro no regime de tributação". Ainda, com referência ao tema "natureza da subvenção", concluiu-se não estabelecida a divergência em face do paradigma nº 1402-001.908. A agravante defende, relativamente ao tema "natureza da subvenção", que a simples leitura da ementa do

Acórdão nº 1402-001.908, apresentada no corpo do recurso especial, demonstra que houve sim o entendimento firme na divergência apontada, de que a natureza jurídica do Programa Pró-Emprego é subvenção para investimento. Destaca que o voto vencedor do paradigma em momento algum classifica a subvenção como de custeio e, na conclusão final, trata a subvenção como de investimento. (...)

É certo, como aponta a autoridade agravada, que o voto condutor do julgado faz uso da expressão "ainda que se entenda que o benefício fiscal em análise seja uma subvenção para investimento", e assim põe em dúvida se o Colegiado atribuiu esta natureza ao benefício fiscal. Todavia, não se pode olvidar, como alerta a agravante, que a ementa trata o assunto como subvenções para investimento que se sujeitam a tributação caso seja dada destinação diversa, inclusive na hipótese de distribuição de tais valores aos sócios da respectiva pessoa jurídica e que o Conselheiro redator do voto vencedor conclui que a recorrente deixou de contabilizar parte das subvenções para investimento como receita e, principalmente, não constituiu a reserva de incentivos fiscais, distribuindo, em seguida, lucros e resultados, incluindo aí tais subvenções, deixando de atender às condições legais impostas pela legislação tributária para que os valores de subvenção para investimentos recebidos não compusessem a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins.

De fato, se a maioria do Colegiado recorrido tivesse alguma objeção à classificação da subvenção como sendo de investimento, bastaria apresentá-las para corroborar a acusação fiscal, sem a necessidade de adentrar aos demais requisitos que somente devem ser cogitados frente a subvenção para investimento.

Sob esta ótica, portanto, deve ser admitida a divergência também em face do paradigma nº 1402-001.908.

Quanto ao segundo ponto (Da forma de tributação da subvenção no regime do lucro presumido), extrai-se do despacho agravado as seguintes considerações: (...)

Ocorre que, frente à expressa indicação no relatório do paradigma acerca da submissão do sujeito passivo à sistemática do lucro real anual, as referências consignadas no voto condutor do julgado acerca das repercussões das subvenções para investimento na sistemática do lucro presumido são mero obiter dictum, que não integram o conteúdo decisório por não se referirem ao litígio submetido à apreciação do Colegiado, e assim não se prestam a constituir divergência que demande solução pela CSRF.

Ademais, como bem observado no exame de admissibilidade, ao argumentar que o art. 38, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77 tem aplicação restrita ao lucro real, o Conselheiro Redator do paradigma tratava da tributação de subvenções para investimento, e não de subvenções para custeio, consoante estipulado no acórdão recorrido. Logo, para firmar a divergência pretendida, cabia à interessada identificar paradigma no qual subvenção para custeio fosse declarada não tributável na sistemática do lucro presumido.

Assim, o despacho agravado não merece reparos neste ponto.

Por fim, quanto ao tema "erro no regime de tributação", a agravante aduz ter comprovado, inclusive nas razões de recurso especial, que nos anos de 2010 e 2011, considerando a receita omitida e a receita declarada, o somatório ultrapassa o limite do lucro presumido. O paradigma, por sua vez, concluiu que ultrapassado o limite legal do lucro presumido, há mudança do regime de tributação para o lucro real, devendo ser cancelado o lançamento por vício na apuração da base de cálculo tributável. (...)

Observa-se no acórdão recorrido o entendimento de que o limite para opção pelo lucro presumido é verificado em relação à receita bruta total do ano-calendário anterior e, sob esta mesma premissa, o paradigma nº 9101-001.845 estipulou que:

Para os anos calendário de 2002 e 2003, tendo a receita bruta dos anos-calendário anteriores (2001 e 2002) ultrapassado os limites legais de, respectivamente, R\$ 24.000.000,00 e R\$ 48.000.000,00, a lei veda a tributação com base no lucro presumido, sendo obrigatória a determinação com base no lucro real (ou, na impossibilidade de apuração do lucro real, pelo arbitramento). Portanto, o lançamento com base no lucro presumido está em desacordo com a lei, cabendo seu cancelamento de ofício como determina o art. 53 da Lei n. 9.784, de 1999.

Pelas razões expostas, declaro nulos os lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL relativos aos anos calendário de 2002 e 2003, por estarem em desacordo com a lei.

É possível interpretar, frente a tais circunstâncias, que o acórdão recorrido demandou prova do efetivo porte econômico da empresa porque não vislumbrou esta demonstração nos autos, dado que, em passagem anterior do voto, o Conselheiro Relator havia declarado a regularidade do procedimento fiscal que classificou as subvenções como outras receitas, a serem tributadas integralmente na forma do art. 521 do RIR/99, sem a prévia aplicação do coeficiente de presunção. Logo, se as receitas de subvenção não integram a receita bruta para fins de aplicação do coeficiente de presunção, caberia à interessada provar que suas receitas da atividade superavam o limite para permanência na sistemática do lucro presumido.

Ocorre que, no exame de admissibilidade, foi admitida a divergência acerca da "classificação contábil do crédito presumido de ICMS", suscitada com o objetivo de que fosse reconhecido que o valor do incentivo, quando considerado subvenção para custeio, deve ser incluído na receita operacional e, assim, ser tributado após a aplicação do índice do lucro presumido. O dissídio jurisprudencial acerca do "erro no regime de tributação", portanto, passa a ser dependente da solução a ser dada acerca da "classificação contábil do crédito presumido de ICMS". Por tais razões, deve ser dado seguimento ao recurso especial neste ponto para que, caso a interessada logre sucesso na sua pretensão de as subvenções serem tributadas mediante aplicação do coeficiente de presunção do lucro, a divergência acerca do regime de tributação aplicável nos anos-calendário de 2010 e 2011 possa ser apreciada. (...)

REJEITO o agravo relativamente à matéria "tributação da subvenção no regime do lucro presumido" e confirmo a negativa de seguimento ao recurso especial nesta parte.

ACOLHO o agravo relativamente às matérias "regime de tributação" e "natureza da subvenção", esta última também em face do paradigma nº 1402-001.908 e, nesta parte, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Em 14/03/2017 o contribuinte foi intimado da decisão do Presidente da CSRF.

O contribuinte apresentou Parecer Jurídico (fls. 1.605) em 06/04/2017, para corroborar suas razões.

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 09/05/2017, que apresentou contrarrazões ao recurso especial em 23/05/2017, requerendo: “*que os fundamentos do voto vencedor do acórdão recorrido, proferido pelo Eminentíssimo Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, sejam utilizados como CONTRARRAZÕES AO RECURSO ESPECIAL*”.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Questão de Ordem

Primeiramente, esclareço que formularei proposta de resolução, mas antes da sua apreciação, analiso as condições de conhecimento do recurso especial.

O Regimento Interno do CARF (Portaria MF 343/2015) prescreve que:

Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos. (...)

§ 4º A decisão será em forma de resolução quando for cabível à turma pronunciar-se sobre o mesmo recurso, em momento posterior.

*§ 5º No caso de resolução ou anulação de decisão de 1ª (primeira) instância, as questões preliminares, prejudiciais ou mesmo de mérito já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, por ocasião do **novo** julgamento.*

Com efeito, esta Turma da CSRF terá competência para reapreciar eventualmente o conhecimento, quando proferir novo julgamento após o sobrestamento proposto em resolução. O §5º, do artigo 63, além de autorizar novo julgamento quanto aos

temas examinados, legitima a análise de requisitos para conhecimento do recurso, em julgamento na presente oportunidade.

De toda sorte, a competência desta Turma para apreciar proposta de resolução depende do conhecimento do recurso especial. Caso contrário, não sendo conhecido o recurso especial, não há razão jurídica para eventual resolução que sobreste o andamento processual.

Diante disso, **concluo pela análise do conhecimento antes da apreciação da proposta da resolução**, lembrando que – caso acolhida a resolução – esta Turma novamente poderá avaliar o conhecimento no futuro, conforme previsão regimental.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, tendo sido admitido quanto às seguintes matérias:

(i) **natureza do benefício fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina: subvenção para investimento**, tendo o Presidente de Câmara admitido a divergência quanto ao segundo paradigma (9101-002.348), tratando especificamente do benefício do artigo 148-A, do RICMS do Estado de Santa Catarina, e o Presidente da CSRF também quanto ao primeiro paradigma (1402-001.908), que trataria do Pró-Emprego;

(ii) **classificação do crédito presumido de ICMS**, caso interpretado como subvenção para custeio: Resultado operacional ou não operacional, tendo o Presidente de Câmara admitido a divergência quanto a ambos os paradigmas (9101-01.239 e 1101-001.228)¹

(iii) Erro no **regime de tributação para os anos de 2010 e 2011**, matéria admitida pelo Presidente da CSRF, com relação ao único paradigma indicado pelo Recorrente (9101-001.845)

(iv) Incidência das subvenções na base de cálculo do **PIS e da COFINS**, tema admitido pelo Presidente de Câmara, entendendo pelo conhecimento quanto a ambos os paradigmas (3201-002.229 e 3201-002.228).

O tema erro no regime de tributação para os anos de 2010 e 2011 (item *iii* acima) só foi veiculado na esfera administrativa em memoriais de julgamento para o Colegiado de origem. A Turma *a quo* mencionou este fato e, mesmo assim, analisou-o. Além disso, o Presidente da CSRF relacionou o julgamento da matéria à classificação do crédito presumido de ICMS, *verbis*:

Por tais razões, deve ser dado seguimento ao recurso especial neste ponto para que, caso a interessada logre sucesso na sua pretensão de as subvenções serem tributadas mediante aplicação do coeficiente de presunção do lucro, a divergência acerca do regime de tributação aplicável nos anos-calendário de 2010 e 2011 possa ser apreciada. (...)

Como o tema, portanto, foi expressamente analisado pela Turma a quo, entendo que é caso de conhecimento do recurso especial também quanto ao item *iii* acima (Erro no regime de tributação para os anos de 2010 e 2011)

Nesse contexto, adoto as razões do Presidente de Câmara e do Presidente da CSRF para conhecimento do recurso especial quanto a todos os 4 (quatro) temas, admitindo-o com relação a todos os paradigmas relacionados. Lembro que a Procuradoria não questionou o conhecimento do recurso especial.

Proposta de Resolução:

O recurso especial do contribuinte trata de diversos temas, dentre os quais do incentivo fiscal estadual (Santa Catarina) como subvenção para investimento, quando o acórdão recorrido identificou-o como subvenção para custeio.

O benefício é regulado pelo Decreto Estadual nº 105/2007, da forma seguinte:

Art. 1º O Programa Pró-Emprego, instituído pela Lei nº 13.992, de 2007, com o objetivo de promover o incremento da geração de emprego e renda mediante tratamento tributário diferenciado do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação -ICMS, destina-se a incentivar empreendimentos situados em território catarinense ou que aqui venham instalar-se considerados de relevante interesse sócio-econômico.

§ 1º Considera-se empreendimento de relevante interesse sócio-econômico aquele representado por projetos de implantação, expansão, reativação, modernização tecnológica, considerados prioritários ao desenvolvimento econômico, social e tecnológico do Estado e que resultem em geração ou manutenção de empregos, bem como os que consolidem, incrementem ou facilitem exportações e importações.

§ 2º Além dos empreendimentos com maior índice de absorção de mão-de-obra, serão priorizados os que:

I – resultarem em elevado impacto econômico e alavancagem da economia catarinense;

II – promoverem a desconcentração econômica e espacial das atividades produtivas e o desenvolvimento local e regional;

III – incrementarem o nível tecnológico das atividades produtivas;

IV – implantarem indústrias não-poluentes ou que forem voltados à preservação do meio ambiente.

§ 3º Poderão também ser enquadrados no Programa empreendimentos que tenham por objeto a instalação, modernização e ampliação de terminal portuário, bem como para a implantação e ampliação de projeto de geração de energia elétrica, com especial ênfase àquele

voltado à obtenção de energia a partir de fonte alternativa, e de linhas de transmissão.

Art. 2º O pedido de enquadramento no Programa, dirigido ao Secretário de Estado da Fazenda, deverá ser instruído com: (...)

IV – projeto detalhado do empreendimento, com cronograma físico-financeiro dos investimentos, metas de faturamento e de oferta de mão-de-obra, em números semestrais, por todo o período de fruição do Programa;

O incentivo fiscal (denominado “Pró-Emprego”) foi assim tratado pelo voto vencedor no acórdão recorrido:

Quando ao mérito, o ponto central em debate são os benefícios, a título de créditos de ICMS, concedidos pelo Governo de Santa Catarina e autuados pela fiscalização como receita do Contribuinte. (...)

O caso em tela trata de benefícios concedidos por Santa Catarina, cuja natureza foi assim apresentada pelo Contribuinte, em resposta à fiscalização (verbis):

Os créditos presumidos calculados estão amparados no Decreto 105 de 14 de março de 2007 e na Lei 13.992 de 15 de fevereiro de 2007 no caso do Regime Especial Pró Emprego, no Artigo 148A do Anexo II do RICMS/SC no caso do regime especial que substitui o Pro Emprego na Capital Trade. Ambos são calculados e apropriados como forma de redução de custos da importação, de modo a resultar em uma tributação efetiva de 3,45% no caso do Regime especial Pró Emprego e 0,92% no caso do Regime Especial 148A, a diferença entre o que é destacado na Nota Fiscal e o que a empresa efetivamente recolhe, são apropriados a título de crédito presumido, mero redutor de custos da importação. (grifamos) (...)

O Decreto Estadual (SC) n. 105/2007 regulamenta a Lei n. 13.992, do mesmo ano, que instituiu o Programa Pró-Emprego, possibilitando o seguinte benefício: (...)

Assim, entendo que os benefícios outorgados pelo Programa Pró-Emprego efetivamente se constituem, por meio dos créditos de ICMS, em subvenções para custeio da atividade das empresas alcançadas, de tal sorte que deve ser computados na determinação do resultado e incluído na base de cálculo do IRPJ e reflexos. Descabe o argumento de que seria uma subvenção para investimentos e que, em razão disso, não seria passível de tributação. Subvenções para investimentos ocorrem com as transferências de recursos para uma pessoa jurídica e têm por objetivo auxiliá-la na aplicação em bens ou direitos (aquisição de bens de capital, por exemplo) ou nos casos de implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. A simples utilização de portos ou aeroportos não contempla a espécie, até porque, para tanto não é necessária qualquer expansão, investimento ou empreendimento, mas apenas o deslocamento das atividades logísticas e aduaneiras.

Por outro lado, subvenções correntes para o custeio são transferências de recursos para uma pessoa jurídica com o objetivo de auxiliá-la a fazer frente ao seu conjunto de despesas operacionais. (...)

Na hipótese dos autos, a própria Recorrente afirma que os benefícios oriundos dos dois regimes, Pró-emprego e Artigo 148-A do RICMS/SC são decorrentes de operações de importação, atuam como redutor dos custos e são repassados, mediante negociação, aos seus clientes.

Como visto, a contribuinte, submetida à sistemática do lucro presumido, contabilizou os montantes em conta de ativo, como comissões de importação e não como reserva de capital. Conquanto não sujeita ao regime das sociedades anônimas, é fato que os valores não transitaram pelo resultado nem tampouco foram integralmente oferecidos à tributação.

E mais: a análise dos atos concessórios dos benefícios demonstram, à evidência, que não houve qualquer condicionamento adicional, no sentido de expandir investimentos ou empreendimentos econômicos, mas apenas o óbvio fato de que as atividades fossem mantidas no Estado de Santa Catarina e houvesse a geração de 25 empregos diretos, numa primeira etapa.

Vale dizer, não houve a exigência de qualquer investimento de caráter econômico ou expansão como contrapartida aos milhões de reais auferidos a título de crédito presumido.

A Lei Estadual de Santa Catarina nº 13.992/2007 prevê a respeito do benefício analisado nestes autos:

Art. 8º Poderá ser diferido para a etapa seguinte de circulação à da entrada no estabelecimento importador, o ICMS devido por ocasião do desembarço aduaneiro, na importação realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste Estado, de:

I - mercadorias destinadas à utilização como insumo na agricultura ou pecuária, pelo próprio importador, cooperativa de produtores, central de cooperativa de produtores ou comerciante atacadista;

II - mercadorias destinadas à utilização como matéria-prima, material intermediário ou material secundário em processo de industrialização em território catarinense, pelo próprio importador;

III - mercadorias destinadas à comercialização por empresa importadora estabelecida neste Estado;

IV - bens destinados à integração ao ativo permanente do importador, adquiridos diretamente do exterior, sem similar produzido no Estado, considerando-se encerrada a fase do diferimento na data da sua baixa do ativo permanente por qualquer razão; e V - VETADO.

Art. 9º Poderá ser diferido o ICMS relativo à saída das seguintes mercadorias, de estabelecimento localizado neste Estado, para utilização em processo de industrialização em território catarinense, por empresas exportadoras:

I - matéria-prima, material secundário, material de embalagem, energia elétrica e outros insumos; e II - bens destinados à integração ao ativo permanente.

§ 1º O disposto no caput poderá ser estendido ao imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte das mercadorias, quando iniciado neste Estado.

§ 2º O tratamento tributário previsto neste artigo fica condicionado a que as exportações para o exterior do País correspondam, no mínimo, a cinquenta e um por cento do faturamento da empresa neste Estado.

Art. 10. Poderá ser diferido o ICMS relativo aos materiais e bens adquiridos de estabelecimento localizado neste Estado, para a construção de empreendimento que se enquadre nas regras do Programa, considerando-se encerrada a fase do diferimento na data da alienação.

Art. 11. O saldo credor acumulado, transferível conforme dispõe a legislação tributária, poderá:

I - ser compensado com o ICMS devido na importação de bens ou mercadorias com despacho aduaneiro no território catarinense; ou II - ser transferido a terceiro, inclusive:

a) para pagamento do ICMS de que trata o inciso I, observada a condição nele estabelecida;

b) para integralização de capital de nova empresa ou modificação de sociedade existente; ou c) para pagamento de mercadorias adquiridas por terceiros, em regime de substituição de fornecedores interestaduais.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não elide a possibilidade de concessão de autorização de transferência ou utilização de saldo credor acumulado em outras hipóteses previstas na legislação tributária.

Art. 12. Poderá ser diferido para a etapa seguinte de circulação o ICMS relativo às saídas internas de mercadorias destinadas a centros de distribuição que atendam os Estados das Regiões Sul e Sudeste.

Art. 13. Na hipótese de implantação, expansão ou reativação de atividades de estabelecimento industrial e de centros de distribuição que atendam os Estados das Regiões Sul e Sudeste, o valor do incremento do ICMS apurado em cada período poderá ser pago, levando-se em consideração a localização regional do empreendimento, com dilação de prazo em até vinte e quatro meses, a contar do período subsequente ao da ocorrência do fato gerador.

§ 1º A dilação de prazo fica condicionada à prova da capacidade financeira de quitação do ICMS.

§ 2º O prazo de fruição do incentivo não poderá exceder a trinta e seis meses.

(...)

Art. 15. Tratando-se de instalação, modernização ou ampliação de terminal portuário, poderá ser concedido:

I - redução do imposto incidente sobre a energia elétrica consumida nas áreas operacionais do porto, de modo que a tributação seja de, no mínimo, sete por cento; e II - diferimento do imposto devido por ocasião do desembarço aduaneiro na importação de bens realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados situados neste Estado.

Art. 16. Para projetos de implantação e expansão de empreendimentos geradores de energia elétrica e de linhas de transmissão, poderá ser concedido diferimento, na aquisição de bens e materiais destinados à integração do ativo permanente, do imposto:

I - que incidir nas operações internas;

II - devido por ocasião da importação, desde que realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados situados neste Estado; e III - relativo ao diferencial de alíquota, quando adquiridos de outras unidades da Federação.

Ademais, o artigo 148-A, do RICMS do Estado de Santa Catarina tinha previsão no seguinte sentido:

Art. 148-A. Na saída subsequente à importação de mercadorias diversas das referidas nesta Seção, poderá ser concedido o benefício fiscal previsto no 'caput' do art. 144, atendido o estabelecido neste artigo.

§1º. O disposto neste artigo I - dependerá de concessão de regime especial pelo Secretário de Estado da Fazenda;

II – somente será aplicado à empresa que, cumulativamente:

a) Seja signatária de protocolo de intenções firmado com o Estado;

b) Gere no mínimo 30 (trinta) empregos diretos, no estabelecimento beneficiário ou em estabelecimento do grupo, situado neste Estado, a partir de, no máximo, 180 (cento e oitenta) dias contados da concessão do benefício, mantendo-se os durante todo o período de fruição;

c) Cujas atividades resultem em elevado impacto e alavancagem da economia catarinense;

d) Contribua com o Fundo instituído pela Lei nº 13.334, de 2005, em montante ajustado no protocolo de que trata o inciso i;

e) REVOGADA

f) REVOGADA

g) Realize operações de saída com mercadorias importadas por conta própria ou por encomenda:

1. Nos 12 (doze) meses subsequentes à concessão do benefício, em montante igual ou superior a R\$ 350.000.000,00 (trezentos e cinquenta milhões de reais); e

2. A cada período de 12 (doze) meses posterior àquele previsto no item 1, em montante igual ou superior a R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais)

h) REVOGADA

i) Utilize serviços de despachante aduaneiro residente e domiciliado neste Estado (...)

j) Realize operações de importação, quando se tratar de operações por conta e ordem de terceiro:

1. Nos 12 (doze) meses subsequentes à concessão do benefício, em montante igual ou superior a R\$ 330.000.000,00 (trezentos e trinta milhões de reais); e

2. A cada período de 12 (doze) meses posterior àquele previsto no item 1, em montante igual ou superior a R\$ 470.000.000,00 (quatrocentos e setenta milhões de reais)

(posteriormente revogado)

A subvenção para investimento é regrada pelo artigo 443, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999):

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

No caso destes autos, trata-se de benefício do Estado de Santa Catarina (Pró-Emprego), regulado pela Lei Estadual nº 13.992/2007 e Decreto Estadual nº 105/2007, como também o artigo 148-A, do RICMS, acima referidos. As normas estabelecem o diferimento do ICMS nas hipóteses acima enumeradas.

Ocorre que é foi recentemente aprovada a Lei Complementar nº 160/2017, que alterou a Lei nº 12.973/2014, inserindo os §4º e §5º ao artigo 30. O artigo 30 restou assim expresso em sua integralidade:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, 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, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 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. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

As novas regras, estabelecidas pela Lei Complementar nº 160, portanto, tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes, para que se considerem subvenções para investimento os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal, sem a exigência de requisitos não previstos no próprio artigo 30.

Remanesce, quando concedido benefício na forma do artigo 155, II, a exigência de cumprimento dos requisitos do *caput* do artigo 30, quais sejam: **(i)** intenção do Estado de estimular a implantação e expansão de empreendimentos **(ii)** registro em reserva de lucros.

Vale lembrar, ainda, a previsão do artigo 155, II, §2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

XII - cabe à lei complementar: (...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

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

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar."

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

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

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

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

I - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

III - 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

IV - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;

V - 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.

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

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

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

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

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

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

Diante de tais exigências, foi editado o Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, que estabelece procedimento para reconhecimento dos benefícios fiscais::

Cláusula segunda *As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstituição de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:*

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

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

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

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

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

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

I - 29 de março de 2018, para os atos vigentes em 8 de agosto de 2017;

II - 30 de setembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

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

Cláusula quarta *O registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda, devem ser feitas até as seguintes datas:*

I - 29 de junho de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito;

II - 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes na data do registro e do depósito.

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

Após a publicação dos atos normativos no diário oficial do Estado, como prevê o inciso I, da Cláusula Segunda, e o registro destas normas perante o CONFAZ, como estabelece o inciso II, a publicação será disponibilizada pelo próprio Portal Nacional da Transparência Tributária no prazo de 30 dias, como estabelece a Cláusula Quinta:

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

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

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

Nesse contexto, em processo similar ao presente, decidi esta Turma da CSRF em julgamento realizado na sessão de janeiro sob minha relatoria pelo sobrestamento do processo, com a baixa dos autos à unidade de origem (Resolução nº **9101-000.039**, ainda não formalizada).

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

Processo nº 11516.723135/2012-03
Resolução nº **9101-000.043**

CSRF-T1
Fl. 1.690

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

V - quando a sentença de mérito:

a) depender do julgamento de outra causa ou da declaração de existência ou de inexistência de relação jurídica que constitua o objeto principal de outro processo pendente;

b) tiver de ser proferida somente após a verificação de determinado fato ou a produção de certa prova, requisitada a outro juízo;

Diante disso, **conheço do recurso do contribuinte** e reafirmo o entendimento àquela ocasião para votar pelo **sobrestamento do processo até 29/12/2018** - dia seguinte ao prazo definido pela Cláusula Quarta acima referida -, com a remessa dos autos à unidade de origem, que deve intimar desde já o contribuinte para que comprove, quando tiver conhecimento, o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2^a, 3^a e 4^a do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa