



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

Processo nº 13971.721652/2016-11
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3302-000.814 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 25 de julho de 2018
Assunto COFINS - SUBVENÇÕES
Recorrente KARSTEN S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, no termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fenelon Moscoso de Almeida, Walker Araujo, Vinicius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Derouledé.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 22/06/2016, formalizando a exigência de Contribuições referentes ao PIS e da COFINS não cumulativos, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, no valor de R\$ 13.875.749,99

O Procedimento Fiscal teve início em 16/11/2015, com a ciência eletrônica, mediante acesso ao DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ELETRÔNICO -DTE, pela contribuinte fiscalizada do TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O Termo de Início delimitou, inicialmente, que a auditoria seria relativa ao tributo Imposto de Renda Pessoa

Jurídica, dos anos 2011 e 2012, e das contribuições PIS e COFINS, dos anos 2012 e 2013. Posteriormente, o procedimento fiscal foi ampliado para análise das multas em geral, relativas ao período de 2012 a 2014. A contribuinte foi cientificada, em 16/01/2016, da ampliação, através do Termo de Intimação Fiscal nº 02. O presente Processo Administrativo é relativo à apuração das contribuições PIS e COFINS. Como conclusão do procedimento, verificou-se a prática de infrações à legislação tributária.

Conforme informação contida no TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL, esta Auditoria obteve, no sistema SPED, os arquivos da Escrituração Contábil Digital (ECD), relativos aos anos 2011 e 2012, bem como os arquivos EFD - Contribuições, relativos aos anos 2012 e 2013. Posteriormente foram obtidas também as EFD - Contribuições de 2014.

Foram apuradas as seguintes irregularidades:

- CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS: utilização de créditos de período anteriores/posteriores aos períodos corretos;
- SUBVENÇÕES: concessão de crédito presumido do ICMS devido ao Estado de Santa Catarina, por força de Programa de Desenvolvimento firmado entre a unidade federada e a fiscalizada;
- GLOSA DE CRÉDITOS: referentes às comissões pagas a representantes comerciais.

A empresa KARSTEN S.A. tomou ciência do Auto de Infração por via eletrônica, em 28/06/2016 (folhas 169).

A empresa KARSTEN S.A. ingressou com impugnação em 28/07/2016, de f. 173 a 205.

Foram apresentados argumentos em relação aos seguintes assuntos:

- ✓ A prestação de serviços de representação comercial e de tratamento de resíduos gera créditos de PIS e COFINS;
- ✓ Os créditos foram aproveitados tempestivamente;
- ✓ Equívoco manifesto dos Autos de Infração;
- ✓ Não incidem PIS e COFINS sobre créditos presumidos de ICMS;
- ✓ Os “créditos presumidos” de ICMS também têm natureza de subvenção para investimento;
- ✓ O cumprimento das exigências para o recebimento da subvenção;
- ✓ Trata-se de subvenção para investimento, e não de subvenção para custeio;
- ✓ Tratamento tributário das subvenções para investimento no âmbito do Regime Tributário de Transição (RTT);

-
- ✓ A subvenção recebida não representa ingresso de receitas;
 - ✓ Não incidiria tributação mesmo que fosse subvenção para custeio;
 - ✓ Impossibilidade da compensação de ofício da forma como realizada;
 - ✓ Valor apurado unilateralmente pela Fazenda está incorreto;
 - ✓ As multas devem ser afastadas.

Em 23 de fevereiro de 2017, através do **Acórdão nº 14-64.543**, a 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Ribeirão Preto, por unanimidade de votos, JULGOU A IMPUGNAÇÃO **IMPROCEDENTE**, mantendo o crédito tributário exigido.

Entendeu a Turma que os custos com as comissões pagas aos representantes comerciais, embora, em tese, sejam necessárias para a execução da atividade empresarial, não são bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço, motivo pelo qual não é possível o creditamento da contribuição ao PIS e da Cofins não cumulativa.

Entendeu a Turma também que os descontos de créditos extemporâneos, ou seja, créditos de PIS e Cofins sobre despesas com armazenagem e fretes anteriores a 12/2011 e/ou 01/213, não podem ser solicitados pela contribuinte em outro período que não seja o originário (art. 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 10.833/2003² e o correlato da Lei nº 10.637/2002). Se um determinado crédito não foi apurado no passado, existe sim a possibilidade do seu aproveitamento de forma extemporânea. Contudo, para tal pretensão, obedecido o prazo decadencial, a contribuinte, primeiro, tem que retificar os Dacon e as DCTF correspondentes, ou melhor, retificar as declarações das competências dos créditos, para somente depois pleitear o ressarcimento (dos créditos) naquelas competências (não em outra competência, como pretende a contribuinte), em face do disposto no art. 11 das Instrução Normativa SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, e nos demais atos normativos que a sucederam.

Na impugnação, a impugnante não anexou Demonstrativos de Cálculos, nem documentos fiscais probatórios de suas alegações — créditos de ICMS compensáveis da não cumulatividade, tais como: notas fiscais e registros fiscais das notas fiscais de entrada, onde se discriminam os valores totais das operações, as bases de cálculos do ICMS e o imposto destacado nas notas fiscais de entrada.

Por esse motivo, ou seja, em face de a impugnante não ter demonstrado, por meio de documentação contábil-fiscal, que os valores de ICMS das notas fiscais de entrada eram compensáveis — ou seja, se houve cobrança de ICMS nas operações de entrada (ausência de isenção, diferimento, não incidência etc) — o seu direito de ter revisto o auto de infração não pode ser deferido, pois é ônus desta, nos termos dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972; art. 36 da Lei nº 9.784/1999; e art. 373 da Lei nº 13.105/2015, provar o direito legado e/ou o fato modificativo ou extintivo.

Da análise da legislação estadual acima reproduzida, não vejo o "*animus*" do subvencionador no sentido de subvencionar para investimento, há apenas uma obrigação alternativa. Portanto, ao não atender as regras de subvenção de investimentos estabelecidas pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, não há como considerar o crédito presumido uma subvenção de investimento.

Desta forma, concluo que o incentivo relativo ao crédito presumido de ICMS concedido pelo Decreto Estadual, constitui, para os fins da legislação tributária federal, subvenção corrente para custeio ou operação, devendo integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins, visto tratar-se de receita para a qual não há expressa previsão legal de exclusão ou isenção, nos termos da fundamentação da Solução de Consulta Cosit nº 336/2014.

A impugnante foi cientificada da Decisão da Delegacia Regional de Julgamento, em 14/03/2017, por via eletrônica, às folhas 975 do processo digital.

Em 12/04/2017 (folhas 977), ingressou com RECURSO VOLUNTÁRIO junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, apresentando suas razões, de folhas 978 a 1.014.

Em síntese, foram alegados os mesmos argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

A recorrente apresentou petição alegando superveniência de legislação, a saber a LC nº 160/2017, instituindo novo tratamento tributário aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e Distrito Federal, conforme seu artigo 9º.

A respeito desta nova legislação, esta turma se pronunciou na Resolução nº 3302-000.751, proferida no processo 11516.721644/2013-74, nos termos a seguir.

Os artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017, promulgados em 22/11/2017, após rejeição dos vetos originais, dispuseram que os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, dispondo que os referidos passaram a ser considerados subvenções para investimento, se atendidos os requisitos e condições estabelecidos na referida lei, conforme abaixo:

Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

‘Art. 30.

*§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do **caput** do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.*

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.’ (NR)

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.

O artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 passou à seguinte redação:

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: (Vigência)

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.

Assim, a partir das disposições legais do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 e do artigo 10 da LC nº 160/2.017, os incentivos/benefícios fiscais de ICMS são considerados subvenções para investimento, desde que atendam às exigências de registro e depósito de que tratou o artigo 3º da LC nº 160/2.017, bem como dos requisitos e condições tratados no artigo 30 da Lei nº 12.973/2.014.

Em cumprimento do artigo 8º da LC nº 160/2017, foi aprovado o Convênio ICMS nº 190/2017, de 15/12/2017, que especificou os benefícios fiscais compreendidos na cláusula primeira, dentre eles o crédito presumido, inserido no inciso V do §4º da referida cláusula e as condições de depósito e registro dos atos normativos e concessivos dos incentivos e benefícios fiscais, conforme cláusulas abaixo:

Cláusula primeira Este convênio dispõe sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, 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, bem como sobre a reinstituição dessas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, observado o contido na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e neste convênio.

§ 1º Para os efeitos deste convênio, as referências a “benefícios fiscais” consideram-se relativas a “isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS”.

§ 2º Para os efeitos deste convênio, considera-se:

I - atos normativos: quaisquer atos instituidores dos benefícios fiscais publicados até 8 de agosto de 2017;

II - atos concessivos: quaisquer atos de concessão dos benefícios fiscais editados com base nos atos normativos de que trata o inciso I deste parágrafo;

III - registro e depósito: atos de entrega pela unidade federada, em meio digital, à Secretaria Executiva do CONFAZ, de relação com a identificação dos atos normativos e concessivos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, assim entendida os próprios atos e suas alterações, para arquivamento perante a Secretaria Executiva do CONFAZ.

§ 3º O disposto neste convênio não se aplica aos benefícios fiscais instituídos por legislação estadual, nos termos do art. 15 da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, ambos com fundamento

no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT da Constituição Federal.

§ 4º Para os fins do disposto neste convênio, os benefícios fiscais concedidos para fruição total ou parcial, compreendem as seguintes espécies:

I - isenção;

II - redução da base de cálculo;

III - manutenção de crédito;

IV - devolução do imposto;

V - crédito outorgado ou crédito presumido;

VI - dedução de imposto apurado;

VII - dispensa do pagamento;

VIII - dilação do prazo para pagamento do imposto, inclusive o devido por substituição tributária, em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 38/88, de 11 de outubro de 1988, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ;

IX - antecipação do prazo para apropriação do crédito do ICMS correspondente à entrada de mercadoria ou bem e ao uso de serviço previstos nos arts. 20 e 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996;

X - financiamento do imposto;

XI - crédito para investimento;

XII - remissão;

XIII - anistia;

XIV - moratória;

XV - transação;

XVI - parcelamento em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 24/75, de 5 de novembro de 1975, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ;

XVII - outro benefício ou incentivo, sob qualquer forma, condição ou denominação, do qual resulte, direta ou indiretamente, a exoneração, dispensa, redução, eliminação, total ou parcial, do ônus do imposto devido na respectiva operação ou prestação, mesmo que o cumprimento da obrigação vincule-se à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro.

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.

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.

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.*

Cláusula sexta *Os atos normativos e os atos concessivos relativos aos benefícios fiscais que não tenham sido objeto da publicação, do registro e do depósito, de que trata a cláusula segunda, devem ser revogados até 28 de dezembro de 2018 pela unidade federada concedente.*

Cláusula sétima *Fica instituído o Portal Nacional da Transparência Tributária, disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ, onde devem ser publicadas as informações e a documentação comprobatória dos atos normativos e dos atos concessivos relativos aos benefícios fiscais, reservado o acesso às administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal.*

§ 1º Juntamente com a documentação comprobatória dos benefícios fiscais, cada unidade federada deve prestar as informações referidas no caput, e mantê-las atualizadas, em formato a ser definido pela Secretaria Executiva do CONFAZ, por meio de Despacho do Secretário Executivo, devendo conter os seguintes dados:

I - espécie do ato normativo, tais como: lei, decreto, portaria, resolução;

II - número e a data do ato normativo e das suas alterações;

III - data de publicação do ato normativo no diário oficial da unidade federada declarante;

IV - especificação do enquadramento dos benefícios fiscais previstos nos incisos I a V da cláusula décima;

V - espécie do ato concessivo, tais como: lei, decreto, portaria, resolução, termo de acordo, protocolo de intenção, regime especial, despacho, autorização específica;

VI - número do ato concessivo, se houver;

VII - data do ato concessivo, se houver;

VIII - data da publicação do ato concessivo no diário oficial, se houver;

IX - Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ do estabelecimento beneficiário;

X - razão social do contribuinte beneficiário;

XI - especificação do benefício fiscal, conforme § 4º da cláusula primeira;

XII - operações e prestações alcançadas pelos benefícios fiscais;

XIII - segmento econômico, atividade, mercadoria ou serviço cujo benefício fiscal foi alcançado;

XIV - termo inicial de fruição do ato concessivo;

XV - termo final de fruição do ato concessivo.

§ 2º A cada alteração dos benefícios fiscais, devem ser atualizadas as informações previstas nos incisos do § 1º desta cláusula junto à Secretaria Executiva do CONFAZ até o último dia útil do mês subsequente ao da publicação do ato normativo ou concessivo que os instituiu, concedeu, alterou ou revogou.

Destarte, entendo necessária a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal proceda às seguintes providências:

1. Intimar a recorrente a comprovar o registro das subvenções em reserva de lucros e as demais condições estabelecidas no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014;

2. Oficiar à Administração Tributária da unidade federada fiscal sobre o cumprimento das exigências de registro e depósito da documentação comprobatória dos atos normativos e concessivos, observados os prazos dispostos nas cláusulas do Convênio ICMS nº 190/2017 e a publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária no sítio eletrônico do CONFAZ.

Diante do exposto, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência nos termos acima mencionados, com elaboração de relatório fiscal ao final, abrindo prazo de trinta dias para manifestação da recorrente nos termos do parágrafo único do artigo 35¹ do Decreto nº 7.574/2011, com posterior retorno dos autos a esta Câmara.

Jorge Lima Abud.

¹ Art. 35. A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada (Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1o).

Parágrafo único. O sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da realização de diligências e perícias, sempre que novos fatos ou documentos sejam trazidos ao processo, hipótese na qual deverá ser concedido prazo de trinta dias para manifestação (Lei no 9.784, de 1999, art. 28).