



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.903348/2014-29
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-001.820 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 1 de dezembro de 2020
Recorrente SILMAQ COMERCIO DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO A MAIOR. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS. ESTADO DE SANTA CATARINA. IMPOSSIBILIDADE DA EXIGÊNCIA DE REQUISITOS OU CONDIÇÕES NÃO PREVISTAS EM LEI

Com a publicação da Lei Complementar nº 160/2007, passou a ser expressamente vedada a exigência de outros requisitos ou condições que não aqueles previstos pela própria legislação para fins de enquadramento do benefício fiscal como subvenção como investimento, de modo que descabe ao Fisco instituir critérios não previstos em lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Zedral e Thiago Dayan da Luz Barros

Fl. 2 do Acórdão n.º 1002-001.820 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13971.903348/2014-29

Relatório

Discute-se nos autos a PER/DCOMP nº 12885.44705.270411.1.3.04-9314, por meio da qual o contribuinte pretende a utilização de crédito tributário no valor de R\$ 12.885,14 decorrente de pagamento a maior de CSLL trimestral, código de receita 6012, efetuado em 30/04/2009.

Por meio do despacho decisório nº de rastreamento 093345015 (fls. 108 do *e-processo*), do qual o contribuinte foi intimado em 16/10/2014, a Delegacia da Receita Federal (“DRF”) em Blumenau homologou parcialmente a compensação declarada, como se vê abaixo:

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

A análise do direito creditório está limitada ao valor do “crédito original na data de transmissão” informado no PER/DCOMP, correspondendo a 21.885,14.		
Valor do crédito original reconhecido: 14.534,35		
A partir das características do(s) DARF discriminado(s) no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos parcialmente utilizado(s) para quitação de débitos do contribuinte, restando saldo disponível inferior ao crédito pretendido.		
Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.		
Diante do exposto, HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada.		
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/10/2014.		
PRINCIPAL	MULTA	JUROS
8.730,54	1.746,10	2.821,71
Para informações complementares da análise de crédito, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br menu "Onde Encontro" , opção "PER/DCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".		
Enquadramento legal: Arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012		

O contribuinte, então, apresentou manifestação de inconformidade, em 14/11/2014, pleiteando preliminarmente a nulidade do despacho por vício de fundamentação e no mérito o reconhecimento do direito creditório, em razão da redução da CSLL devido para o período em razão da exclusão da base de cálculo dos tributos o valor de R\$ 568.012,07, a título de subvenção para investimentos, nos termos do art. 443, do Decreto 3.000/99, decorrentes de créditos de ICMS aproveitados na constância do Regime Especial Pró- Emprego, instituído pelo Estado de Santa Catarina por meio da Lei nº 13.992/2007, e regulamentado pelo Decreto nº 105/2007. Em suas próprias palavras (fls. 9 do *e-processo*):

3.6. De fato, por conta de sua atividade econômica, a empresa possui benefícios tributários concedidos pelo Estado de Santa Catarina que se caracterizam como subvenção de investimento, e deveria ser excluído da apuração no lucro operacional, não sendo passível, portanto, de tributação pelo IRPJ e CSLL, bem como das receitas tributáveis pelo PIS e COFINS.

Em 13/01/2015, por meio de um outro despacho decisório (fls. 226/234 do *e-processo*), a mesma DRF em Blumenau, por meio de um procedimento de revisão de ofício,

optou por anular o despacho decisório nº de rastreamento 093345015, nos termos da ementa abaixo transcrita:

(DCOMP) nºs 12885.44705.270411.1.3.04-9314. Crédito de Pagamento Indevido ou a Maior. Despacho Decisório nº de rastreamento 093345015. Revisão Despacho Decisório.

Período de apuração: 31/03/2009

Ementa: COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS. A compensação de créditos tributários (débitos do contribuinte) só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo, sendo que a compensação somente pode ser autorizada nas condições e sob as garantias estipuladas em lei. REVISÃO DE OFÍCIO. É cabível a revisão de ofício pela autoridade administrativa, quando se deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião de despacho anteriormente proferido.

Base legal: arts. 149 e 170 do CTN e art. 74 da Lei 9.430/1996.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA

Com isso, decidiu a DRF em Blumenau (fls. 234 do *e-processo*):

23. Ante o exposto, na qualidade de Chefe da SAORT e no exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil previstas no art. 6º, I, da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002, com redação dada pela Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, e no uso da competência definida pelo art. 302, incisos I e VI, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, delegada, cf. o art. 5º da Portaria DRF/Blumenau Nº 58, de 24 de novembro de 2011, publicada no DOU em 28 de novembro de 2011, DECIDO:

i) que mediante procedimento de revisão de ofício, que sejam declarados nulos os efeitos do Despacho Decisório nº de rastreamento 093345015 (108/111);

(ii) NÃO RECONHECER o direito creditório demonstrado no Per/Dcomp nº 12885.44705.270411.1.3.04-9314 (fls. 98/103);

(iii) NÃO HOMOLOGAR a declaração de compensação nº 12885.44705.270411.1.3.04-9314.

Em 23/02/2015 o contribuinte apresentou nova manifestação de inconformidade face ao despacho decisório proferido em sede de revisão de ofício, na qual retifica todos os argumentos anteriores e pede ainda que (fls. 251 do *e-processo*) *seja reconhecida a ausência de nexos entre a fundamentação elencada para a “revisão de ofício” que determinou a anulação do despacho decisório rastreamento nº 093345015, posto que o fato determinante descrito não guarda qualquer relação com o disposto no art. 149, VII, do CTN, que NÃO estabelece revisão de ofício para os casos em que os agentes do ente tributante deixam de aplicar e/ou reconhecer*

ato administrativo formal anterior ao ato que pretendam anular e, por decorrência, se reconheça a nulidade do presente despacho decisório.

Em sessão de 29/03/2017, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (“DRJ/RJO”) decidiu por, maiorias de votos, afastar a nulidade de incompetência da decisão, vencida a relatora originária, nos termos de seu voto, e no mérito, por unanimidade de votos, não reconhecer o direito creditório pleiteado pelo contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita (fls. 311 do *e-processo*):

NULIDADE. VÍCIO DE LEGALIDADE. DEVER DE REVISÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA. PROCEDÊNCIA A autoridade tributária deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. Parcela de receita tributária dispensada de recolhimento ou devolvida pelos governos estaduais a contribuintes de ICMS, a título de crédito presumido, quando desvinculada de concomitante aquisição de bens e direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado, configura receita de subvenção para custeio e integra o resultado operacional da pessoa jurídica.

CRÉDITO PRESUMIDO. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO. O crédito de ICMS concedido na constância do Regime Especial Pró-Emprego, instituído pelo Estado de Santa Catarina por meio da Lei nº 13.992, de 15/02/2007, constitui receita operacional sujeita à incidência da CSLL.

Embora a Julgadora Relatora tenha apresentado o seu voto no sentido de anular o despacho decisório proferido em sede de revisão de ofício, o qual tornou sem efeito o primeiro despacho decisório, a maioria da Turma entendeu legítimo o procedimento, nos seguintes termos (fls. 324/326 do *e-processo*):

3. QUANTO AO DESPACHO DECISÓRIO DE FLS 226/234

3.1. O Decreto nº 70.235/1972, que rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal, em seu artigo 14, estabelece o que segue:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

3.2. No presente caso, o sujeito passivo apresentou sua manifestação de inconformidade quanto ao crédito que não foi deferido e, em consequência, à Dcomp que não foi homologada ou quanto a sua homologação parcial.

3.3. A competência desta DRJ é analisar a manifestação de inconformidade apresentada tempestivamente. Logo, quanto ao ato de anulação realizado pela DRF-Blumenau/SC, fls. 226/234, considero que não há conflito de competência, pois o crédito reconhecido no 1º Despacho, que foi anulado, não corresponde à matéria objeto de manifestação de inconformidade, pois o litígio não abrange o crédito reconhecido.

3.4. Quanto ao Despacho Decisório de fls. 226/234, o Decreto nº 70.235/1972 (Processo Administrativo Fiscal), em seu art. 61, assim determina:

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade. (grifei)

3.5. Pelo texto citado, entendo que a autoridade tributária que exarou o despacho poderia o fazer, mais ainda, era dever legal de fazer, observado o vício de legalidade que foi relatado no mesmo.

3.6. Também, no âmbito da Administração Pública Federal, a Lei nº 9.784, de 1999, consagra esse princípio em seu art. 53:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

3.7. Conforme dispôs o legislador, a decisão de que decorra a anulação de um ato deve ser entendida como um dever do agente público, uma vez observados seus pressupostos.

3.8. Outro fato que se coaduna com a consideração do ato de anulação ser procedente, é a análise da relatora originária quanto ao mérito que foi analisado, pois demonstra que a decisão que foi anulada não gozava de legalidade, pois o crédito anteriormente deferido teria si concedido de forma indevida.

3.9. Pelo que consta do Despacho Decisório de fls. 226/234, foi observado que no Despacho Decisório nº 93345015 teria sido, indevidamente, reconhecido um direito creditório, que teria sido apurado com uma base tributável indevida, logo este procedimento não gozava de legalidade, sendo cabível a sua revisão nos termos do art. 149 do Código Tributário Nacional. Considero que o necessário foi feito: verificado o erro, o autor do ato anulou o procedimento, conforme determinação do art. 53 da Lei nº 9.784/99.

3.10. Por todo exposto, considero devido o procedimento da DRF Blumenau/SC, que anulou o seu procedimento anterior, pois sendo o que praticou o ato equivocado, este deve ser anulado, como feito pelo seu autor, nos termos do art. 61 do Decreto nº 70.235/72 e 53 da Lei nº 9.784/99.

[...]

4.2. DO FUNDAMENTO PARA A REVISÃO DE OFÍCIO

4.2.1. A interessada alega que: “O FUNDAMENTO PARA ANULAÇÃO, utilizado como “motivador” da aludida revisão de ofício para a anulação do despacho decisório e prolação de novo decisório, NÃO SE AMOLDA AO DISPOSTO NO ART. 149, VIII do Código Tributário Nacional – CTN, logo, o próprio procedimento de “revisão de ofício” intentado encontra-se eivado de vício insanável, quando estriba em dispositivo/fundamento legal INVIÁVEL, por não ser aplicável ao caso concreto.”

4.2.2. Antes de enfrentar o questionamento da interessada, é de se deixar claro que o ato administrativo se estiver fora dos parâmetros legais deve ser revisto.

4.2.3. Trago a esta decisão o entendimento de Aliomar Baleeiro com relação ao art. 149, VIII do CTN: “No inciso VIII, o CTN, art. 149, prevê a ocorrência de fato não conhecido da autoridade fiscal ou não provado ao tempo do lançamento. Fato que seja juridicamente idôneo, relevante e suficiente para autorizar ou justificar a revisão do

lançamento. Não qualquer fato, mas o relevante e eficaz, porque se conhecido, ou provado “aquele tempo, teria alterado a base do lançamento”.

4.2.4. Considero que é a situação existente neste processo. Foi verificado que havia uma exclusão que posteriormente foi conhecida como não permitida pela legislação tributária, demonstrada em fl. 231. Tendo sido ajustada a base de cálculo da CSLL com a aferição de inexistência de crédito tributário, observou-se a existência de um direito creditório indevidamente reconhecido. O caminho foi anular o ato anterior, que não gozava de legalidade. O contribuinte pode não concordar com o Despacho Decisório, mas a revisão deveria ser feita para ajustar o ato administrativo, coadunando-o com lei.

4.2.5. Pelo exposto, não vejo fato que traga a nulidade do Despacho Decisório.

Já com relação ao mérito, a decisão da DRJ/RJO foi unânime para reconhecer a necessidade de tributação dos valores, os quais o contribuinte pretende que sejam excluídos da base de cálculo do tributo, por se tratar na sua visão de subvenção para investimento, como se vê abaixo (fls. 320/323 do *e-processo*):

A interessada ainda se defende afirmando que tem direito à exclusão da base de cálculo da CSLL os valores recebidos a título de benefícios tributários concedidos pelo Estado de Santa Catarina, que caracterizariam subvenção de investimento. Este benefício seria decorrente de crédito presumido de ICMS aproveitado na constância do Regime Especial Pró- Emprego, instituído pelo Estado de Santa Catarina por meio da Lei nº 13.992, de 15/02/2007, regulamentada pelo Decreto nº 105, de 14/03/2007.

Cumpra esclarecer que o assunto já foi analisado pela DISIT 9ªRF, que assim se manifestou junto aos Processos de Consulta nº 13971.720329/2012-05, Solução de Consulta nº 121, de 20/06/2012 e Processo de Consulta nº 10920.004834/2008-21, Solução de Consulta nº 229, de 05/06/2009. Eis o que restou definido nos processos mencionados, os quais, ressalte-se, versam sobre o benefício previsto na Lei nº 13.992, de 2007:

“...

A apropriação desse crédito não corresponde à sistemática não-cumulativa de apuração de impostos, pois esta funciona através da compensação do imposto devido em uma etapa da circulação econômica do bem, com o que foi pago na etapa anterior. Assim, embora a legislação estadual não tenha utilizado esta expressão, o que conferiu aos contribuintes favorecidos pelo programa na forma descrita é um crédito presumido de ICMS.

E esse crédito deve ser contabilizado em contrapartida a uma conta de receita, pois essa é a sua natureza. Com efeito, conforme determina o art. 9º, da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 750, de 29 de dezembro de 1993:

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

...

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções. (grifou-se)

A disciplina da tributação pelo IRPJ dos valores recebidos a título de subvenção mereceu o seguinte tratamento no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999):

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I – as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais;

(...)

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:

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 utilizada para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Conforme se depreende dos dispositivos acima, existem duas regras para a tributação das subvenções, uma de caráter geral, consubstanciada no art. 392, que determina a inclusão desses valores no lucro operacional e, conseqüentemente, sua tributação pelo IRPJ; a segunda, constante do art. 443, uma regra de exceção, que exclui da base de cálculo desse tributo as subvenções que atendam aos requisitos que institui.

Resta, portanto, definir os critérios que devem ser analisados para determinar se um valor registrado como subvenção se enquadra em uma ou outra dessas regras.

Essa tarefa já foi cumprida pela Administração Tributária através do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, que, ao contrário do que afirma a consultante, continua plenamente aplicável, uma vez que interpretou a legislação que ainda se encontra em vigor, e que dá suporte legal aos arts. 392 e 443 do RIR/1999.

Em seguida, estabelece critérios para diferenciar as “subvenções para investimento” das “subvenções para custeio ou operação”. Estas últimas seriam as transferências de recursos para a pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas ou na consecução de seus objetivos sociais, podendo esses recursos ser originados de pessoas jurídicas de direito público ou de direito privado. As subvenções para investimento, por seu turno, seriam aquelas oriundas

exclusivamente de pessoas jurídicas de direito público e destinadas à aplicação em bens ou direitos. Acerca da caracterização das subvenções para investimento, destaca-se desse ato normativo:

2.10 – A segunda consequência é que SUBVENÇÕES, neste caso, já não está sendo empregada de maneira ampla e genérica, tal como o foi no art. 44 da Lei nº 4.506/64. Ao se incluir a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção, fica patente a intenção de identificar as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO com recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público.

2.11 – Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78).

No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.

2.12 – Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o “animus” de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimento não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

2.13 – Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77, é que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras quem está suportando o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção, e, por decorrência, dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST nº 2/78.

Seguindo o delineamento acima traçado, pode-se afirmar que as “subvenções para investimento” são identificadas a partir das seguintes características:

- a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
- b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;
- c) beneficiar diretamente a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Essas condições não são atendidas na hipótese em questão pois, o que existe de fato, é o estabelecimento de critérios para a concessão do benefício para alguns setores econômicos, mas os recursos oriundos da subvenção (redução do valor a pagar de ICMS) não estão vinculados à aplicação em empreendimento titulado pelo

beneficiário (não atende essa exigência a previsão de depósito de parte do valor no Fundo Pró-Emprego). Portanto, o crédito concedido pelo Estado de Santa Catarina no âmbito do programa Pró-Emprego constitui subvenção para custeio e operação e, como tal, a receita a que dá origem está sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL, inclusive quando devidos por estimativa:

RIR/1999

Subseção I

Pagamento por Estimativa

(...)

Art. 225. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto. IN SRF nº 390, de 30 de Janeiro de 2004

Art. 18. A base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada pela soma:

(...)

III - dos ganhos de capital, das demais receitas e dos resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, no mês em que forem auferidos, inclusive:

(...) (grifou-se)

Pelos fundamentos acima, com os quais esta autoridade julgadora concorda sem ressalva, resta claro que o crédito concedido pelo Estado de Santa Catarina trata-se de subvenção para custeio, e está sujeita à tributação na forma do disposto do artigo 393 do RIR/99. Portanto, concluo que não há reparo a ser feito no Despacho Decisório nº 093345015.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário insurgindo-se tão somente quanto ao mérito da presente discussão, na qual requer mais uma vez que seja reconhecida a natureza de subvenção para investimento dos benefícios concedidos pelo Estado de Santa Catarina, de modo a não caracterizarem receita tributável.

É o relatório do necessário.

Fl. 10 do Acórdão n.º 1002-001.820 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13971.903348/2014-29

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 03/04/2017 (fls. 330 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 03/05/2017 (fls. 332 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Mérito

Conforme se viu pelo breve relato do caso, a grande discussão nos autos remete especificamente ao enquadramento jurídico do benefício tributário concedido pelo Estado de Santa Catarina, decorrente de crédito presumido de ICMS aproveitado na constância do Regime Especial Pró-Emprego, instituído pelo Estado de Santa Catarina por meio da Lei nº 13.992/2007, regulamentada pelo Decreto nº 105/2007.

Nos termos do artigo 1º da Lei nº 13.992/2007, o objeto do Programa Pró-Emprego seria *promover o incremento da geração de emprego e renda no território catarinense, por meio de 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*.

Consta ainda do artigo 2º deste mesmo diploma normativo:

Art. 2º O Programa destina-se a incentivar empreendimentos considerados de relevante interesse sócio-econômico situados em território catarinense ou que nele venham instalar-se.

§ 1º Entende-se por 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 desenvolvimento local e regional;

III - incrementarem o nível tecnológico das atividades produtivas; e

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

§ 3º Poderão também ser enquadradas no Programa empreendimentos que tenham por objeto a instalação, modernização e ampliação de terminal portuário ou porto seco, bem como a implantação e ampliação de projeto de geração de energia elétrica e de linhas de transmissão. (Redação dada ao parágrafo pela Lei nº 15.242, de 27.07.2010, DOE SC de 28.07.2010, conversão da Medida Provisória nº 163, de 25.03.2010, DOE SC de 25.03.2010)

§ 4º Tratando-se de empreendimento contemplado com benefício concedido com base na legislação citada no art. 18, caput, poderá ser levado em consideração, para efeitos de avaliação, a situação existente quando da sua concessão.

Dentre outra coisas, o referido programa concede crédito presumido de ICMS para o contribuinte que realize importação por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteiras alfandegados, situados no Estado, o qual segundo defende o contribuinte, possui verdadeira natureza de subvenção para investimento, o que afastaria a necessidade de tributação, consoante redação do artigo 443 do até então vigente Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/1999, com redação dada pelo artigo 38, §2º do Decreto Lei nº 1.598/1977 e artigo 1º, VIII, do Decreto Lei nº 1.730/1979, *in verbis*:

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.

Já a DRJ/RJO entendeu se tratar de verdadeira subvenção de custeio, posto que não preenchidos os seguintes requisitos:

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;

c) beneficiar diretamente a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Segundo consta dos fundamentos do acórdão recorrido (fls. 322 do e-processo):

Essas condições não são atendidas na hipótese em questão pois, o que existe de fato, é o estabelecimento de critérios para a concessão do benefício para alguns setores econômicos, mas os recursos oriundos da subvenção (redução do valor a pagar de ICMS) não estão vinculados à aplicação em empreendimento titulado pelo beneficiário (não atende essa exigência a previsão de depósito de parte do valor no Fundo Pró-Emprego). Portanto, o crédito concedido pelo Estado de Santa Catarina no âmbito do programa Pró-Emprego constitui subvenção para custeio e operação e, como tal, a receita a que dá origem está sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL, inclusive quando devidos por estimativa.

A respeito da discussão, este Conselho já teve a oportunidade de se debruçar diversas vezes sobre o assunto, o qual, aliás, foi fortemente influenciado com a publicação da Lei Complementar nº 160/2017, cujo artigo 9º conferiu nova redação ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, senão vejamos:

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:

[...]

§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 aplicasse inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

Como se percebe, a Lei Complementar nº 160/2017, que tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes de julgamento, reconhece expressamente a natureza de subvenções para investimento aos benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da CF, bem como que não é aplicável nenhum outro eventual requisito senão aqueles previstos no próprio artigo 30.

A Lei Complementar nº 160/2017, ademais, reconheceu a aplicabilidade das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, também aos benefícios anteriormente concedidos em desacordo com o referido artigo 155, desde que atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados, conforme se extrai dos seus artigos 10 e 3º, verbis:

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplicasse 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.

Ato subsequente, foi editado o Convênio ICMS 190/2017, regulamentando, em suas cláusulas segunda e terceira, respectivamente o procedimento para reconhecimento dos benefícios fiscais enquanto subvenção para investimento e o prazo para atendimento por parte das pessoas políticas.

Em consequência do exposto, é importante consignar que o Estado de Santa Catarina atendeu todas as exigências em questão, tendo sido editado, em 28/03/2018, o Decreto nº 1.555/2018, cujo anexo único relaciona todos os atos normativos estaduais relativos aos benefícios fiscais estaduais vigentes em 08/08/2017, dentre eles aquele conferido no âmbito do Programa Pró-Emprego, instituído pela Lei nº 13.992/2007:

UNIDADE FEDERADA (1): Santa Catarina							
ITEM (2)	ATOS (3)	NÚMERO (4)	EMENTA OU ASSUNTO (5)	DISPOSITIVO ESPECÍFICO (6)	DATA DA PUBLICAÇÃO NO DOE (7)	TERMO INICIAL (8)	OBSERVAÇÕES (9)

[...]

24	LEI	13.992	PRO-EMPREGO - crédito presumido importação - dispensa de pagamento - postergação prazo pagamento - redução base de cálculo - outros		15/02/2007	15/02/2007	
----	-----	--------	---	--	------------	------------	--

Percebe-se, portanto, que com a publicação da Lei Complementar nº 160/2017, passou a ser expressamente vedada a exigência de outros requisitos, que não aqueles constantes da própria norma, para fins de enquadramento de um dado benefício fiscal como subvenção para investimento ou não.

In casu, não custa repisar que a DRJ/RJO deixou de reconhecer o benefício concedido pela lei do Estado de Santa Catarina como subvenção para investimento, em razão do não preenchimento da: (A) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (B) efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (C) de beneficiar diretamente a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Sucede que nenhum desses requisitos elencados pela instância *a quo* se encontram previstos em lei, razão pela qual não cabe à Instância Julgadora assumir a função de legislador.

Nesse contexto, é imperativo que benefícios fiscais ora discutidos devem ser enquadrados como subvenções de investimento, podendo as receitas dali decorrentes serem excluídas do cálculo do Lucro Real, razão pela qual o contribuinte tem razão ao pleitear a recompensação da base de cálculo do período, a qual, por consequência, acabou resultando no crédito tributário em questão.

Por todo o exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo

