



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

Processo nº 10280.722443/2011-71
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.726 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2018
Matéria IRPJ, CSLL, PIS E COFINS - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO
Recorrente WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORTE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

SUBVENÇÃO FISCAL - ZONA FRANCA - APLICAÇÃO IMEDIATA DOS PRECEITOS DA LC 160 -

A nova redação do art. 30 da Lei 12.973 dada pela Lei Complementar 160/17 tem aplicação imediata, inclusive para processos em curso, cujo objeto seja subvenção concedida pelo Estado do Amazonas, em relação a qual não se exige previsão em Convênio na forma do art. 155, § 2º, XII, "g", da CF88, para validá-la, a teor dos preceitos dos arts. 40 do ADCT e 15 da LC 24/75.

IRPJ E DA CSLL - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Considerado de investimento determinada subvenção concedida por Estados e Distrito Federal, descabe a exigência do IRPJ e da CSLL.

PIS E COFINS - SUBVENÇÃO - NATUREZA - IRRELEVÂNCIA.

O fato de deter natureza de subvenção para investimento não é suficiente, *per se*, para afastar a exigência da contribuição para o PIS e da COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Rogério Aparecido Gil, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente Convocado), Carlos César Candal Moreira Filho, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Como o feito já foi objeto de relato suficientemente completo e, ao mesmo tempo, conciso, peço vênica para reproduzir a descrição dos fatos do processo realizada pelo então Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, por ocasião da prolação da Resolução de nº 1302-000.383:

Versa o presente processo sobre recurso voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 0126.522 da 1ª Turma da DRJ/BEL, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO E SINCRONISMO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Os valores correspondentes ao benefício fiscal de redução de ICMS, decorrentes da obtenção de créditos que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não se caracterizam como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro real.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. APLICAÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. NÃO VINCULAÇÃO.

São improfícuas as jurisprudências administrativas trazidas pelo sujeito passivo por não constituírem normas complementares do Direito Tributário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2007

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO E SINCRONISMO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Os valores correspondentes ao benefício fiscal de redução de ICMS, decorrentes da obtenção de créditos que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não se caracterizam como subvenção para investimento, devendo ser adicionados à base de cálculo da contribuição. Inaplicáveis as decisões judiciais citadas eis que somente produzem efeitos interpartes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/12/2007

BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES.

O PIS tem como base de cálculo o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferido pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para suas receitas. As subvenções obtidas do poder público, tais como os créditos presumidos de ICMS, independentemente de sua classificação contábil, são receitas do subvencionado, devendo, portanto, integrar a base de cálculo da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 31/12/2007

BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES.

A COFINS tem como base de cálculo o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferido pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para suas receitas. As subvenções obtidas do poder público, tais como os créditos presumidos de ICMS, independentemente de sua classificação contábil, são receitas do subvencionado, devendo, portanto, integrar a base de cálculo da contribuição.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente, cientificada do Acórdão nº 0126.522 em 13/09/2013 (sexta-feira), cf. AR a fls. 615, interpôs, em 14/10/2013, recurso voluntário (doc. a fls. 616 e segs.), no qual alega as seguintes razões de defesa:

a) que, ao analisar a impugnação, a DRF/Belém desconsiderou toda a argumentação e a jurisprudência da CSRF apresentada pela recorrente e julgou improcedente o recurso com base no entendimento firmado na Solução de Divergência Cosit nº 15, de 1 de setembro de 2003;

b) que o entendimento do julgador de primeira instância pode ser sintetizado no seguinte trecho extraído do acórdão, verbis:

“Como se vê, não procede a utilização da restituição do ICMS no ano-calendário 2007 como subvenção para investimento eis que desde 2003 e 2004 os projetos já se encontravam com as instalações concluídas, sendo impossível a vinculação dos valores subvencionados a aplicações específicas uma vez que é entendimento dessa Receita Federal do Brasil, ao interpretar o § 2º do art. 38 do D.L. 1.598/77, a necessidade de vinculação dos valores restituídos aos empreendimentos incentivados.”;

c) que o Estado do Amazonas, visando fomentar seu desenvolvimento econômico, editou a Lei nº 1939 que regulamenta a política de incentivos fiscais e extra-fiscais nos termos da Constituição do Estado do Amazonas e institui a possibilidade de restituição parcial ou total à empresa beneficiária, do ICMS pago;

d) que, Posteriormente, foi editada a Lei Estadual nº 2390/96, que tomando como premissa o disposto na Lei nº 1939, instituiu regimes especiais de tributação como mecanismos para interiorizar o desenvolvimento e incrementar as atividades industriais;

e) que alguns anos depois foi editada uma terceira lei para tratar do mesmo tema, nº 2826/03;

f) com relação à fábrica de cilindros:

f.1) que valendo-se do disposto na Lei estadual nº 2390/96, submeteu ao Conselho de Desenvolvimento do Estado do Amazonas – CODAM os seus projetos de ampliação e diversificação (Doc. 03 anexo à impugnação) da sua fábrica, aos quais foi concedido, por meio do Decreto nº 20.876 (Doc. 04 anexo à impugnação), publicado em 27/04/2000, o regime especial de tributação de que trata a Lei nº 2390, que autorizou a restituição de 100% do ICMS devido na apuração, a título de crédito presumido, até 2004;

g) que, posteriormente, pautada na previsão legal na Lei nº 2826/03, obteve, por meio do Decreto 24.558 (doc. 05 anexo à impugnação), a aprovação de seu projeto de diversificação, e a concessão do incentivo previsto no art. 13 da referida lei, consubstanciado na restituição de 90,25% do ICMS devido na apuração, a título de crédito estímulo;

g) com relação à fábrica de gases:

g.1) que apresentou projeto de expansão (doc. 06 anexo à impugnação) e obteve benefício fiscal por meio do Decreto nº 19.432/98 (doc. 07 anexo à impugnação), o qual concedeu 100% de restituição do ICMS devido na apuração, a título de crédito presumido, até maio de 2004, em virtude do projeto;

g.2) que, a partir de junho de 2004, passou a se beneficiar dos incentivos previstos no art. 13 da Lei nº 2826/03, os quais lhe foram concedidos por meio dos Decretos nº 24.194/04, 24.557/04 e 24.558/04 (todos anexos no doc. 08 da impugnação) e consistem na restituição de 90,25% do ICMS devido na apuração, a título de crédito estímulo;

h) que, em virtude dos benefícios fiscais obtidos, a recorrente fez jus a restituição de parte do ICMS apurado, a título de crédito estímulo, quando da venda dos produtos especificados nos Decretos de concessão;

i) que, especificamente com relação ao ano de 2007, foram apurados os valores de R\$ 7.525.202,42, referentes à filial RBA 262 e R\$ 1.951.616,97 para a filial RBA 299, conforme discriminado no doc. 09 anexo à impugnação;

j) que esses valores são originalmente contabilizados na conta nº 2.1.3.202301 – ICMS a Recolher – do passivo circulante, foram transferidos para a conta nº 2.4.02.319107 – receita de incentivos fiscais ICMS – Lei 2390, do passivo/reserva de capital, conforme se infere do livro razão anexo (doc. 10 anexo à impugnação);

l) que a autoridade lançadora entendeu que a impugnante não poderia ter realizado a transferência desses valores sem que passassem pela conta de resultado e integrassem o lucro real;

m) que o entendimento do fiscal é que os valores restituídos à impugnante a título de ICMS e reinvestidos no projeto/região deveriam ser considerados como subvenção de custeio, a qual, nos termos do art. 392 do Decreto 3.000/99 devem ser computados na determinação do lucro operacional;

n) que os incentivos concedidos pelo Estado do Amazonas visam promover investimentos na integração, expansão, modernização e consolidação dos setores econômicos do Estado;

o) que a concessão do benefício está condicionada a determinados requisitos a serem atendidos pelas empresas beneficiárias, dentre eles, a apresentação de projeto técnico e de viabilidade econômica do empreendimento, aprovação das autoridades ambientais e do CODAM, além de laudo técnico de inspeção para comprovar a aplicação dos recursos;

p) que não há como considerar que a renúncia fiscal promovida pelo Estado do Amazonas seja para recuperar custos de sua atividade operacional;

q) que a Lei nº 1939/89 estabelece como critério para a concessão do benefício a presença do “fundamental interesse” ao desenvolvimento do Estado;

r) que não merece subsistir o argumento utilizado pelo Fiscal lançador no sentido de que não existiria correspondência e vinculação entre a percepção do benefício e a aplicação dos

recursos, pois basta que os recursos sejam registrados como “reserva de capital”;

s) que pouco importa se os valores discutidos referem-se a restituição ocorrida no ano de 2007, após a finalização do projeto, se todo e qualquer valor recebido como contraprestação tem natureza precípua de investimento;

t) que a transferência entre as rubricas contábeis realizada pela impugnante visa atender o disposto no §2º do art.38 do DL nº 1598/77;

u) que a Câmara Superior de Recursos Fiscais teve a oportunidade de analisar recurso que tratava da mesma matéria, culminando no entendimento que se coaduna com as razões apresentadas pela ora impugnante.

Como dito acima, esta Turma votou, em 10 de dezembro de 2015 por converter o julgamento em diligência a fim de que:

a) a recorrente demonstre, com os documentos de que ainda disponha, o valor do investimento realizado em ativo fixo e das subvenções recebidas até 2007 nos programas de incentivo fiscal objeto da autuação em tela; e

b) que a DRF/Fortaleza analise e se manifeste sobre a resposta da recorrente, dando-lhe ciência do relatório final de diligência e concedendo-lhe prazo para falar nos autos.

Vale destacar que, quando da prolação da decisão supra, com o brilhantismo que lhe é peculiar, o, então, Conselheiro Alberto Pinto discorreu, primeiramente, sobre a natureza das subvenções (de investimento e de custeio), asseverando, desde logo, independentemente de sua classificação, que as subvenções estariam sujeitas à exigência da contribuição para o PIS e da COFINS.

Lado outro, quanto ao IRPJ, asseverou que a regra geral determina a sua incidência por entender haver, no caso das subvenções, ganho patrimonial; a regra encartada, destarte, no art. 38, § 2º, do Decreto 1.598/77 seria isentiva, sujeitando-se, neste passo, às limitações hermenêuticas preconizadas pelo art. 111 do CTN (interpretação literal/gramatical). Neste passo, sustentou que, para gozo do benefício em testilha, e, assim para caracterizar como "de investimento" determinada subvenção, é imperiosa a demonstração de que os valores subvencionados foram integralmente aplicados no incremento dos ativos imobilizados da empresa, necessários à implementação dos projetos de instalação e/ou expansão.

Nada obstante, concluiu que dada as especificidades dos empreendimentos, não é desarrazoado considerar que o aproveitamento dos benefícios concedidos pelos Estados se protraíam no tempo, inclusive, para além do momento ou período de instalação, justificando-se, aí, as requisições constantes da resolução proposta.

À e-fls. 873 e ss, foi apresentado relatório de diligência por meio da qual a Unidade de Origem, após apresentados documentos pelo recorrente, manifestou sua opinião, dizendo que tais documentos não identificariam "os períodos a que as apurações do ICMS se referem", asseverando, outrossim, que as demonstrações apresentadas trariam valores que não coincidiram com o "montante do ano de 2003 resumido no parágrafo 8 deste relatório".

Desconsiderou, lado outro, parte da documentação apresentada por se tratar de planilhas unilateralmente produzidas pelo contribuinte, deixando de considerar, igualmente, demonstrações que se refeririam à períodos posteriores ao período objeto do lançamento.

Em 11 de abril de 2017, este Colegiado determinou nova conversão do julgamento em diligência para que fosse concedido um prazo razoável ao contribuinte para que se manifestasse sobre o relatório supra referido, já que a Autoridade Fiscal teria concedido um prazo exíguo (5 dias) para as considerações por ventura julgadas necessárias.

O contribuinte se manifestou à e-fls. 903 e ss, juntando novos documentos e trazendo os argumentos que lhe pareciam pertinentes.

Os autos, então, retornaram a este Colegiado para análise e julgamento,

Cumprir observar, apenas, que à e-fls. 963 e seguintes, o recorrente apresenta nova manifestação, desta vez para noticiar a publicação da Lei Complementar de nº 160 que teria considerado como de investimento todos os incentivos fiscais de ICMS unilateralmente concedidos pelos Estados, valendo tal entendimento, até mesmo, para os processos judiciais e/ou administrativos em curso.

Trouxe, ainda, decisões do STJ e do STF que, entende, reforçariam o entendimento tanto quanto a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre tais subvenções, como, também, sobre a contribuição para o PIS e a COFINS.

Deferi a juntada dos aludidos documentos, vejam bem, para que a Turma, se assim entender, delibere sobre a possibilidade de sua apresentação neste momento processual.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Como já pontuado por ocasião da prolação das duas Resoluções constantes dos autos, o recurso é tempestivo e, por isso, dele conheço.

I Dos documentos juntados posteriormente à interposição do RV.

Como dito, é de se submeter ao crivo deste colegiado a juntada, a "destempo", da petição de e-fls. 963.

Particularmente, deferi a juntada do petitório notadamente por dois fatos:

a) a citada petição trata, apenas, de questões de direito, não trazendo documentos comprobatórios novos;

b) lado outro, as notícias ali trazidas são temporalmente posteriores à data da interposição do recurso voluntário, pelo que, entendo, estão satisfeitos os pressupostos do art. 16, §§4º e 5º do Decreto 70.235/72.

Não vejo, pois, motivos para não conhecer desta manifestação e a considerarei para a formação de meu convencimento.

II Da exigência do PIS/COFINS

Como se deduz das razões de insurgência do contribuinte, trazidas tanto em sua impugnação, como no recurso voluntário, observa-se que o recorrente se limitou a questionar a natureza das subvenções concedidas pelo Estado do Amazonas e da subsunção de sua situação aos comandos insertos no art. 38, § 2º, do Decreto-Lei 1.598/77 (art. 443 do RIR), os quais, como é sabido, tratam, tão só, de sua "exclusão" do lucro real (base de incidência do IR e, por conseguinte, da CSLL, por força dos preceitos do art. 57 da Lei 8.981).

Como bem pontuado pelo Conselheiro Alberto Pinto, em suas ponderações apostas na Resolução de nº 1302-000.383, a natureza do incentivo é irrelevante para a determinação da incidência, ou não, da contribuição para o PIS e da COFINS. A questão, no que pertine a tais contribuições, cinge à se perscrutar se tais grandezas seriam "tipificáveis como receita" para o fim de verificar a concretização do seu fato gerador, na forma dos arts. 1º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

E, vejam bem, o recorrente em momento algum tangencia esta questão. Nem mesmo cita as contribuições ao longo de suas razões recursais e, portanto, não demonstra porque não ofereceu as preditas receitas à tributação pelas contribuições ou, lado outro, porque o entendimento fiscal estaria equivocado ao exigi-las sobre os valores das subvenções.

Sendo de incentivo ou de custeio as subvenções, semelhante questionamento não guarda relação com a exigência das duas contribuições e, a vista deste argumento, não há como se acolher a pretensão do recorrente, pelo que, o não provimento do apelo se impõe.

III Da exigência concernente ao IRPJ e à CSLL.

Peço vênica, aqui, para transcrever o seguinte trecho do voto do Conselheiro Alberto Pinto, proferido por ocasião da prolação da Resolução 1302-000.383, já por vezes citada:

Essa, então, é a questão que está posta para este Colegiado responder, ou seja, só pode ser considerada subvenção para investimento aquelas recebidas durante a fase de implantação ou expansão do parque fabril do beneficiário do programa de incentivo fiscal?

O cerne da questão, vejam bem, é esse, e apenas esse; seria ou não subvenção para investimento os incentivos tratados neste processo?

Com efeito, observa-se, que, dentre os requisitos elencados pelo Decreto-lei 1.598, somente a natureza das subvenções foi questionada pela fiscalização e, também, pela DRJ. Lembremos, no caso, o que diz o citado preceito de lei:

§ 2º - *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:*

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Notem que o relatório fiscal de e-fls. 26/35, a Autoridade Lançadora chega a elencar um tópico denominado "Subvenções - contabilização imprópria", o que daria a entender que o contribuinte não teria atendido à regra inserta, em especial, na alínea "a", supra transcrita. Todavia, a D. Fiscalização apenas afirma, neste tópico, que o contribuinte teria que fazer transitar por conta de resultado as receitas provenientes dos incentivos fiscais em análise, justamente por entender não se tratar de subvenção para investimento. Por isso mesmo a autoridade lançadora pontua que o registro de tais valores em conta de reserva de capital estaria correta se tivessem sido percebidos pelo contribuinte *"na fase de implantação dos projetos, obedecidas as aplicações especificadas em projeto e restrições para utilização da reserva"*.

Este o mesmo, e único, fundamento adotado pela DRJ, conforme se extrai do excerto do voto condutor, também reproduzido pelo Conselheiro Alberto no acórdão da Resolução de nº 1302-000.383:

Como se vê, não procede a utilização da restituição do ICMS no ano-calendário 2007 como subvenção para investimento eis que desde 2003 e 2004 os projetos já se encontravam com as instalações concluídas, sendo impossível a vinculação dos valores subvencionados a aplicações específicas uma vez que é entendimento dessa Receita Federal do Brasil, ao interpretar o § 2º do art. 38 do D.L. 1.598/77, a necessidade de vinculação dos valores restituídos aos empreendimentos incentivados.

Ao contrário do que entende o contribuinte, o fato dos incentivos concedidos pelo Estado do Amazonas visarem promover investimentos na integração, expansão, modernização e consolidação dos setores econômicos do Estado não prolongam os benefícios a outros períodos além daqueles necessários para a execução dos projetos aprovados.

Destarte, diante da ausência de vinculação dos valores restituídos aos empreendimentos incentivados, a subvenção em comento resta caracterizada como de custeio, sendo portanto tributável.

Em linhas gerais, a celeuma ficou adstrita à caracterização das subvenções como sendo de investimento (as quais se subsumem à regra isentiva descrita no art. 38, § 2º, do Decreto 1.598) ou de custeio (regularmente tributada). E é neste ponto que nova Lei Complementar 160 terá, potencialmente, impacto determinante na solução desta contenda.

III.1 Da aplicação dos efeitos do art. 30 da Lei 12.973, §§ 4º e 5º, com a redação dada pela LC 160/17.

a) Os benefícios em testilha atendem ou não à CF88?

Delimitada a matéria objeto deste feito, quanto a parte remanescente, isto é, a exigência do IRPJ e da CSLL sobre as subvenções percebidas pelo recorrente, entendi, num primeiro momento, que a questão estivesse definitivamente superada, notadamente, com o advento da Lei Complementar 160/17.

De fato, a partir do que se deduz do art. 9º da lei geral nacional supra, que deu nova redação ao art. 30 da Lei 12.973/2014, todos os benefícios fiscais ou financeiros fiscais (ficando a margem deste preceito, apenas os incentivos de cunho eminentemente financeiros), serão considerados como "*subvenção para investimento*", sendo, inclusive, vedada a exigência de qualquer condicionante adicional; e, diga-se, o citado preceito, tem aplicação imediata, inclusive quanto aos processos administrativos e judiciais em curso. Veja-se, neste particular, o que diz o preceptivo legal em comento:

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".

Ou seja, a lei complementar poderia tornar inócuos questionamentos sobre a aplicação das receitas de subvenção aos projetos declinados nas normas estaduais concessivas, tornando, igualmente irrelevantes, ilações sobre o momento da percepção dos incentivos; todos os benefícios concedidos serão "*considerados subvenções para investimento*", proposição, inclusive, aplicada a todos os processos (judiciais ou administrativos) em curso.

Entretanto, a aplicação da interpretação tratada no art. 30 da Lei 12.973, §§ 4º e 5º, se encontra condicionada à observância de dois pressupostos:

a) que eventual incentivo tenha sido autorizado e/ou, quando menos, regulado por Convênio firmado como determina o art. 155, § 2º, XII, "g", da CF88 e na conformidade dos regramentos insertos na Lei Complementar 24;

b) que, caso o incentivo não tenha atendido aos ditames do regramento constitucional tratado em "a", supra (e que, portanto, tenham sido concedidos unilateralmente), que os Estados os ratifiquem na forma do art. 3º, da norma complementar em análise.

Tal conclusão, vejam bem, é extraída da própria Lei Complementar em estudo, cujo art. 10 assim preconiza:

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.

Em resumo, se o benefício fiscal estiver, desde a sua concessão, regrado por meio de Convênio (e, portanto, na forma da LC 24/75 e do art. 155, XII, "g", da CF88), a regra interpretativa do art. 30 da Lei 12.973 se aplicará irrestrita, imediata e/ou retroativamente, sem que se observe qualquer ato, requisito ou condicionante adicional (como disposto no próprio § 4º do aludido art. 30); lado outro, tendo sido concedido unilateralmente pelo ente federado, e, portanto, apenas por lei estadual (sem o crivo do CONFAZ), os ditames do por vezes mencionado art. 30 somente se aplicarão se e quando cumpridos os requisitos tratados na LC 160/17.

O caso ora analisado versa sobre benefícios concedidos pelo Estado do Amazonas à empresas estabelecidas na *cidade de Manaus* que, a teor dos ditames do art. 2º do Decreto-lei 288/69, se encontra inserida na famigerada "Zona Franca":

Art 2º O Poder Executivo fará, demarcar, à margem esquerda dos rios Negro e Amazonas, uma área contínua com uma superfície mínima de dez mil quilômetros quadrados, incluindo a cidade de Manaus e seus arredores, na qual se instalará a Zona Franca.

Neste passo, calha lembrar que, a teor do art. 40 do ADCT, "*a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais*" será mantida "*pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição*", sendo certo, outrossim, que, de acordo com o parágrafo único do predito art. 40, "*somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus*".

Se é verdade que o art. 155, § 2º, XII, "g", da CF88 impõe aos Estados o mister de somente aprovar benefícios fiscais por meio de convênio (ou seja, de forma multilateral), é igualmente certo que a Zona Franca de Manaus se encontra à margem desta regra; não por outra razão, o art. 15 da Lei Complementar 24/75 (que, justamente, disciplina os requisitos e pressupostos a serem observados quando da edição dos ditos convênios), deixa extreme de dúvidas que as isenções e/ou benefícios concedidos pelo Estado do Amazonas *não poderão ser questionados pelos demais entes da federação*:

Art. 15 - O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas.

E, pelo mesmo motivo, ao editar o Convênio de nº 190/17, para fazer valer os preceitos do art. 1º, e em atendimento ao prazo fixado no art. 8º, da LC 160, o CONFAZ, assim como a LC 24, excetuou de suas disposições a Zona Franca de Manaus:

***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.*

(...)

§ 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.

À vista disso, me parece suficientemente claro que os ditames do art. 30, § 4º, da Lei 12.973, com a redação dada pela LC 160, se aplica, de imediato, independentemente do cumprimento de qualquer requisito adicional incluindo-se aqueles contemplados no art. 3º da citada lei complementar (por esse motivo, inclusive, deixo de adotar entendimento anteriormente assumido neste Colegiado em que votei por sobrestar determinado processo a fim de que se aguardasse a comprovação, justamente, do implemento das condições preconizadas pelo citado art. 3º).

b) estamos diante de benefícios financeiros ou fiscais?

Realmente, o que restaria, na espécie, discutir, quando muito, é se determinada subvenção seria fiscal ou, exclusivamente, financeira (nesta hipótese, entendem alguns, a regra acima não se aplicaria).

Sem adentrar na questão teórica, observa-se a partir dos documentos de e-fls. 344 a 346 que os ditos incentivos detêm inegável natureza fiscal, assim dispondo, também, as leis estaduais de nºs 1.939/89, 2.390/96 e 2.826/03 (todas reproduzidas no recurso voluntário).

Neste particular, a despeito dos dados, fatos e documentos trazidos por força das resoluções proferidas neste julgado, descabem quaisquer discussões ulteriores; tais benefícios são, por força de lei, subvenção para investimento e, por isso, garantem ao contribuinte o direito de gozar da "isenção" tratada pelo art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77.

III Conclusão.

Processo nº 10280.722443/2011-71
Acórdão n.º **1302-002.726**

S1-C3T2
Fl. 982

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário a fim de se afastar as exigências concernentes ao IRPJ e a CSLL sobre as subvenções tratadas neste feito.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca