



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

Processo nº 10380.723251/2012-34
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **1302-000.653 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 17 de outubro de 2018
Assunto COMPLEMENTO DE INSTRUÇÃO PROBATÓRIA
Recorrentes M DIAS BRANCO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o feito de autos de infração lavrados em desfavor do contribuinte a fim de se exigir créditos relativos ao IRPJ e, reflexamente, à CSLL, bem como em relação à contribuição para o PIS e a COFINS, todos apurados no ano-calendário de 2008.

De forma bastante resumida, as infrações concernentes ao IRPJ e à CSLL teriam por pressuposto a falta de adição, nas respectivas bases de cálculo, de valores concernentes à subvenções percebidas pela recorrente, consistentes no financiamento parcial do ICMS devido sobre suas operações, preconizados por quatro programas oriundos de diferentes Estados, a saber:

- a) PROVIN, concedido pelo Estado do Ceará;
- b) PROADI, concedido pelo Estado do Rio Grande do Norte;
- c) FAIN, concedido pelo Estado de Paraíba;
- d) Desenvolve, concedido pelo Estado da Bahia.

A par do questionamento sobre eventual descumprimento das normas concernentes ao RTT, a discussão aqui travada, ao fim e ao cabo, se cingiu à natureza das subvenções acima descritas, mormente se de investimento, e portanto, abarcadas pela norma isentiva do art. 38 do Decreto-lei 1.598, ou de custeio, nesta esteira, tributáveis.

Noutro giro, e exclusivamente quanto ao IRPJ, efetivou-se, também, glosas de despesas incorridas pela empresa quanto ao aluguel de aeronave, fundadas, principalmente, na falta de demonstração de sua necessidade ao implemento das atividades econômicas do contribuinte.

Por fim, quanto a contribuição para o PIS e a COFINS, lavrou-se auto de infração específico para glosar créditos tomados pelo recorrente relativos à combustíveis pretensamente utilizados como insumos. O motivo determinante para a citada glosa, seria o fato destas contribuições incidirem sobre os combustíveis de forma monofásica, o que afastaria, aos olhos da fiscalização, a possibilidade de seu creditamento.

Cientificado das autuações, o contribuinte ofereceu duas impugnações apartadas, uma para tratar tão só das exigências concernentes ao IRPJ e a CSLL e outra para se defender das pretensões fiscais relativas ao PIS e à COFINS.

A DRJ de Fortaleza houve por bem dar parcial provimento apenas às razões concernentes à incidência do IRPJ e da CSLL sobre as subvenções, sem que, contudo, adentrasse no mérito do questionamento relativo à natureza destas subvenções. Em apertada síntese, o acórdão recorrido entendeu que, uma vez que sujeitas à condição resolutória, os valores dos benefícios aqui tratados somente seriam exigíveis a partir do não implemento da citada condição resolutória. Quanto mais, manteve, na íntegra as autuações, conforme se depreende da ementa abaixo reproduzida:

INCENTIVOS. FINANCIAMENTO DE PARTE DO ICMS DEVIDO. OPERAÇÕES DE MÚTUO. RENÚNCIA PARCIAL DO PRINCIPAL. CONDIÇÃO

SUSPENSIVA. RECEITA OPERACIONAL. RECONHECIMENTO NO IMPLEMENTO DA CONDIÇÃO.

Os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes na renúncia parcial do valor emprestado, submetida à condição suspensiva, devem ser oferecidos à tributação no período em que implementada a condição, a título de receita operacional.

DESPESAS COM AERONAVES. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com aeronaves não são dedutíveis quando não estão comprovadamente relacionadas com a produção ou comercialização dos bens produzidos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS. INSUMOS SOB TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA À ALÍQUOTA DIFERENCIADA.

O gasto com combustíveis utilizados como insumos na fabricação de produtos gera crédito na apuração da Cofins e do PIS/Pasep Não-Cumulativos, ainda que submetidos à tributação monofásica com base em alíquota diferenciada, sendo os créditos calculados, todavia, com base nas alíquotas padrões.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Como a parcela do crédito exonerado ultrapassava o valor de alçada preconizado por norma do Ministério da Fazenda então vigente, recorreu de ofício à este Conselho.

O recorrente, por sua vez, cientificado do resultado do julgamento acima em 19/10/12 (AR de e-fls. 339), interpôs dois recursos voluntários (assim como havia feito por ocasião da oposição de suas impugnações) em 19/11/12 (conforme se depreende dos carimbos apostos em e-fls. 341 e 392). A PGFN, outrossim, também apresentou suas contrarrazões à e-fls 459 e ss.

Esclareça-se, por oportuno, que o segundo recurso foi endereçado à Terceira Seção de Julgamentos de Conselho. Este fato chamou a atenção do então Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, a quem estes autos foram originariamente distribuídos, que, por meio da Resolução de nº 1302-000.277 (e-fls.487/489), determinou a formação de autos apartados, a fim de comportar os autos de infração relativos ao PIS e à COFINS, juntando-se os documentos relativos à apuração do respectivo crédito tributário, e a remessa destes novos autos à Terceira Seção.

Cumprida a diligência acima, e retirada desta Seção, a incumbência de se analisar os autos de infração relativos ao PIS e à COFINS, o processo retornou à este Conselho para julgamento, exclusivo, das autuações afeitas ao IRPJ e à CSLL. E, novamente sob a relatoria do Conselheiro Alberto, foram proferidas mais duas resoluções para melhor instruir o feito quanto a infração relativa às glosas de despesas afeitas ao aluguel de aeronave, bem como para se permitir concluir acerca da natureza das subvenções tratadas neste processo. Peço *venia*, neste ponto, para reproduzir o relatório contido na última resolução:

O recurso voluntário e contrarrazões, a fls. 341 e segs., apresenta as seguintes razões de defesa:

a) que a DRJ entendeu por bem exonerar os lançamentos relativos ao IRPJ e CSLL relacionados ao valor recebido pela Recorrente a título de subvenções para investimento concedidas por unidades da federação, com base na legislação estadual disciplinadora dos programas PROVIN/CE, PROADI/RN, FAIN/PB e DESENVOLVE/BA, obtidas pela M Dias Branco em contrapartida por investimentos na instalação de novos empreendimentos industriais nas respectivas unidades da federação, pois sustentou que os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes na renúncia parcial do valor emprestado, submetida à condição suspensiva, devem ser oferecidas à tributação no período em que implementada a condição, a título de receita operacional;

b) que, ainda que tenha acertado em parte, o acórdão recorrido manteve os demais créditos fiscais, por entender que M Dias Branco não teria reunido as condições necessárias para deduzir os gastos com locação de aeronave da base de cálculo do IRPJ devido;

c) que não concorda com as aludidas imputações remanescentes, uma vez que lastreadas em entendimentos equivocados quer seja sobre as operações da sociedade e os respectivos tratamentos contábil e fiscal, quer seja sobre as legislações aplicáveis;

d) que houve erros no enquadramento legal, os quais eivaram de vício de nulidade a autuação levada a efeito, sendo que o relator do acórdão recorrido não analisou os argumentos levantados em impugnação, o que claramente viola o disposto no art. 50, I e II, da Lei 9.784/99;

e) que a exigência de IRPJ quanto à dedução de despesas pela utilização de aeronave está equivocadamente fundamentada nos arts. 251, parágrafo único, e 300 do RIR/99, pois o art. 251 e seu parágrafo único disciplinam a necessidade das empresas manterem escrituração de todas as suas operações com estrita observação às leis comerciais e fiscais, sendo que não há qualquer menção de que a recorrente não tenha corretamente escriturado seus livros;

f) que, no ano de 2008, quem estivesse submetido ao RTT estava desobrigado de seguir em sua escrituração quaisquer exigência (art. 17, §2º, MP 449/08);

g) que o art. 300 também não tem qualquer relação com as despesas para com a aeronave arrendada pela recorrente, pois a Fiscalização não apontou infração consistente em não se observar as disposições sobre a dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros;

h) que, embora a recorrente tenha comprovado regularmente a necessidade das referidas despesas para o desenvolvimento de suas atividades, a autoridade fiscal entendeu indevidamente que tal requisito não estaria suficientemente demonstrado, sendo que, ao invés de prosseguir na investigação, optou por apenas lavrar o auto de infração;

i) que cabia o aprofundamento da fiscalização, com a oitiva de testemunhas, como mencionado no acórdão ora recorrido, ou até mesmo com a intimação das autoridades competentes por regular a aviação civil e a guarda dos documentos requisitados durante a fiscalização e não apenas proceder com uma equivocada autuação, razão pela qual deve ser declarado nulo o auto de infração;

j) que os gastos referentes ao arrendamento da aeronave são imprescindíveis para o regular desenvolvimento das atividades empresariais da recorrente, pois todas as origens e destinos dos voos guardam a mais perfeita relação com a atividade da recorrente;

l) que as cidades de Salvador, São Paulo, Rio de Janeiro, Porto Alegre, Maceió, Recife, Fortaleza e Eusébio (CE) estão entre algumas das mais diversas localidades em que a recorrente possui parque industrial e unidades comerciais e elas apareceram no diário de bordo apresentado, quer como destino quer como origem;

m) que da eventual insuficiência da prova a favor do contribuinte não decorre a presunção de suficiência da acusação – sem provas – que lhe é feita;

n) que a atividade desenvolvida pela recorrente torna imprescindível a utilização de um meio de transporte ágil o suficiente para que esta possa realizar seu empreendimento e, muito embora possa se admitir que essa mera coincidência seja prova indiciária do direito da recorrente de deduzir as despesas; o) que caberia à Fiscalização comprovar tal incompatibilidade e não simplesmente presumila, como fez a autoridade fiscal;

p) que a aeronave possibilitou a otimização de todo o processo industrial, tanto de comercialização, assessoramento, promoção, como a prestação de serviços, no que concerne aos produtos comercializados ou fabricados pela recorrente, razão pela qual a dedução das despesas do correspondente arredamento mercantil se mostrou completamente devida e regular.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (a fls. 459 e segs.), nas quais alega, em apertada síntese, o seguinte:

Segundo resulta da disciplina dos arts. 59 c/c 60 do Decreto n.º 70.235/72, os termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte.

(...)

Nesse sentido, inclusive, destaca-se que o contraditório e a ampla defesa da parte foram exercidos por meio da apresentação de impugnação e recurso voluntário, com a indicação de preliminares e contestação do mérito da autuação, demonstrando-se, assim, que a contribuinte tinha total conhecimento das infrações que lhe foram imputadas, o que por si só já afastaria a alegação de ausência de fundamentação clara do ato de lançamento. Ora, se a motivação não tivesse sido expressamente apresentada pela fiscalização, como poderia ter a empresa ter apresentado tão longas razões de defesa?

(...)

Assim, o que se percebe no caso é que a autoridade autuante analisou os fatos segundo os elementos que tinha disponíveis, oferecidos pela autuada, razão pela qual ela não pode, neste momento processual, alegar que não teria havido a correta investigação em atenção à máxima *do nemo venire contra factum próprio*.

Ademais, não se verifica ausência de dispositivo legal que fundamente o entendimento da autoridade fiscal, uma vez que no Termo de Verificação

Fiscal, assim como no próprio Auto de Infração encontrase clara indicação dos artigos que se entendeu terem sido ofendidos pela contribuinte. A mera discordância da recorrente quanto à interpretação dada pelo AFRB a um dispositivo legal não pode levar à conclusão de que o auto de infração seria nulo por falta de previsão legal que autorizasse o lançamento.

(...)

Mas ainda que assim não fosse, e mesmo que se pudesse falar no vício em questão, o que se admite apenas para argumentar, deve-se registrar que este Conselho tem entendimento no sentido de que “o erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, pela judicosa descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa” (acórdão nº 10313.567). Nesse sentido, ainda, os acórdãos nº 10806.208 e 10417.253.

(...)

De início, deve-se considerar que, apesar de devidamente intimada a apresentar os documentos que pudessem comprovar as despesas e justificar sua origem, a empresa limitou-se a entregar, à fiscalização, comprovantes de pagamentos e diários de bordo, que apenas indicavam a relação dos tripulantes da aeronave, as datas dos vôos e os deslocamentos, em códigos, deixando de informar, com isso, a relação de passageiros, o que impossibilitou a autoridade autuante de avaliar a efetiva utilização da aeronave para a realização de seus objetivos sociais, de forma a fundamentar a necessidade da despesa.

Nesse sentido, a DRJ afirma que a empresa deixou de segregar as despesas com a aeronave, não efetuou controle sobre o custo de utilização da mesma para a produção, além de ter se recusado a apresentar elementos que pudessem levar a essa informação, não sendo possível, com isso, admitir-se a dedução de qualquer despesa.

(...)

De modo idêntico ao que se deu nos processo em que proferidas tais decisões, observa-se que nos presentes autos, a recorrente limita-se a justificar a utilização das aeronaves no desempenho de suas operações comerciais em todo o território nacional, informando manter clientes, fornecedores e filiais em diversos estados da Federação, o que demandaria a constante locomoção de dirigentes e funcionários da empresa sem, no entanto, apresentar qualquer documentação referente, por exemplo, a contratos de vendas firmados, pedidos de produtos ou quaisquer outros efetivados nas viagens ou que tivessem qualquer relação com elas, não havendo nos autos, portanto, prova cabal de que as viagens realmente ocorreram em benefício da empresa.

Nos termos do que relatado outrora, a fiscalização identificou que o sujeito passivo é titular de incentivos fiscais referentes ao ICMS, concedidos por meio dos seguintes programas, que subvencionam parte do imposto devido pela empresa, sob condição resolutiva, por meio da renúncia fiscal destinada a capital de giro: Programa de Incentivo ao Funcionamento da Empresa (governo do estado do Ceará), Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte, Fundo de Apoio ao

Desenvolvimento Industrial da Paraíba, Projeto ao Programa de Promoção ao Desenvolvimento do Estado da Bahia.

A DRJ, no entanto, exonerou esta parte do crédito tributário sob o argumento de que a autoridade fiscal teria considerado o incentivo da subvenção governamental como recuperação de despesa no período em que a empresa recebeu o valor do mútuo, quando o correto seria reconhecer tal montante como receita operacional no momento da satisfação do mútuo, com a redução contratada, caso a condição pré-estipulada seja atendida.

(...)

Nesse sentido, de imediato ressalta-se que não há nos autos qualquer comprovante de que houve a efetiva e específica aplicação da subvenção por parte da contribuinte nos investimentos previstos na implantação dos empreendimentos econômicos projetados perante os Estados da Bahia, do Ceará, da Paraíba e do Rio Grande do Norte, de modo a impossibilitar a caracterização do benefício recebido pela recorrente como sendo uma subvenção para investimento, não restando dúvida, portanto, que se tratam de subvenções para custeio.

A impropriedade em classificar os valores em questão como subvenção de investimento, aliás, decorre da própria legislação que regulamenta tais incentivos, uma vez não haver qualquer exigência para que os recursos recebidos dos cofres dos Estados-membros instituidores dos benefícios sejam obrigatoriamente aplicados na aquisição de ativos necessários à implantação ou à expansão do parque fabril da autuada.

Dessa forma, considerando que os recursos obtidos dos Estados Federados podem reforçar o capital de giro, como convier à beneficiária, sem a necessária aplicação em ativo imobilizado, não se pode, como pretende a empresa, classificar tais benefícios como subvenções para investimentos.

(...)

De fato, tomando como exemplo a legislação aplicável ao Programa DESENVOLVE, do Governo do Estado da Bahia, inexistente vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico:

(...)

Art. 3º Os incentivos a que se refere o artigo anterior têm por finalidade estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes.

(...)

Observe-se que a leitura do artigo 3º deixa claro que o incentivo em apreço destoa do conceito de subvenção para investimento na medida em que uma das suas finalidades é a redução de custos de produtos ou processo já existentes, admitindo, portanto, a fruição do benefício por empresa que já esteja devidamente instalada e em funcionamento, com o objetivo de reduzir

os seus custos de produção, diferentemente, inclusive, do que sustenta a recorrente em suas manifestações.

Também a legislação referente aos outros Programas não impõe a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação ou expansão da indústria, assim como, também alcançam empresas já instaladas. Como exemplo, transcreve-se a seguir a legislação do FAIN – Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba, que determina que:

Art. 2º Os estímulos financeiros a que se refere o artigo anterior poderão ser concedidos através das seguintes operações:

(...)

IV financiamento direto para investimentos fixos e capital de giro essencial.

Nesse rumo, os benefícios em tela enquadram-se como subvenções para custeio.”.

Em 29 de julho de 2014, esta Turma achou por bem converter novamente o julgamento em diligência (Resolução nº 1302000.325), para que, desta feita, fossem adotadas as seguintes providências:

“Em face do exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que sejam juntadas, aos autos, cópias dos seguintes documentos:

a) instrumentos contratuais celebrados com os governos estaduais, referentes às subvenções para investimentos e seus aditivos de que trata o item 04 da resposta ao Termo de Intimação nº 01 (a fls.66); e

b) diário de bordo e documentos de valores significativos de “locação e despesas com a aeronave” de que tratam o item 9 da resposta ao Termo de Intimação nº 5 (doc. a fls. 74).”.

Em atendimento à diligência, foram juntados documentos a fls. 589 e segs., bem como, a recorrente se manifestou sobre a diligência requerida em resposta a fls. 573 e segs. , na qual basicamente repisa os argumentos já expendidos no seu recurso voluntário.

Em resposta às intimações realizadas em decorrência da segunda resolução proposta (de nº 1302.000.325), a empresa recorrente trouxe os instrumentos contratuais preconizados pelo item "a" (contido na transcrição acima), bem como diário de bordo, contratos de câmbio e nota fiscal tratados no item "b" (e-fls. 572/687).

Já na última resolução proferida por esta turma (da qual retirei o trecho do relatório anteriormente reproduzido), com o brilhantismo que lhe é peculiar, o, então, Conselheiro Alberto Pinto discorreu, primeiramente, sobre a natureza das subvenções (de investimento e de custeio).

Em seguida, asseverou que a regra geral determina a incidência do IRPJ 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 o 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 seria desarrazoado considerar que o aproveitamento dos benefícios concedidos pelos Estados se protraiam no tempo, inclusive, para além do momento ou período de instalação. Propôs, então, esta última diligência, consignando as seguintes providências a serem tomados:

a) a recorrente demonstre, com documentos idôneos, o valor do investimento realizados e das subvenções recebidas até 2008 nos programas PROVIN, FAIN, PROADI e Desenvolve, ressaltando-se que devem ser consideradas subvenções apenas aqueles valores dos empréstimos que foram objetos de renúncia pelo Poder Público; e

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

À e-fls. 891/898, a Unidade de Origem apresentou relatório de diligência, concluindo a sua análise sobre os documentos esclarecimentos apresentados pelo contribuinte conforme abaixo reproduzido:

Entretanto, diante dos esclarecimentos da Solução de Consulta nº 336, de 12 de dezembro de 2014, que analisa de forma minuciosa e bem fundamentada os efeitos contábeis das operações decorrentes de Incentivos Fiscais do ICMS, mas precisamente do PROVIN, a partir do Decreto 1.598, de 1977, mantemos o entendimento da Receita Federal do Brasil pela tributação das subvenções relativas à renúncia fiscal proveniente dos programas de incentivo à industrialização, pois não há como se determinar a destinação dos valores subvencionados, uma vez que sua aplicação é livre, tanto podendo destinar-se a capital de giro como a investimentos, muito embora, a empresa no período de 1990 a 2008 tenha aplicado em investimento perto de um bilhão de reais, na construção de unidade fabris em diversos Estado (*sic*).

O recorrente, de sua sorte, apresentou a sua manifestação ao termo de diligência supra, reafirmando a natureza das subvenções como sendo de investimento; mais que isso, noticia, outrossim, a edição da LC 160 e, por isso, o reconhecimento *ex lege* da não incidência do IRPJ sobre os benefícios tratados neste processo.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Conheço do recurso voluntário porque tempestivo, valendo lembrar, aqui, que analisaremos as razões de insurgência relativas, tão só, ao IRPJ, já que a análise da matéria concernente ao PIS e à COFINS foi transferida, por resolução, à Terceira Seção deste CARF.

Conheço, também, do recurso de ofício já que, como se extrai da tabela constante de e-fls. 316, o valor total exonerado ultrapassa o montante de R\$ 20.000.000,00, muito superior, pois, ao limite de alçada preconizado pela Portaria MF de nº 63/2017.

I - Proposta de resolução

De antemão entendo que, quanto a infração relativa à glosa de despesas afeitas à locação de aeronave, o processo se encontra suficientemente instruído, não demandando, destarte, quaisquer medidas adicionais para a sua solução.

Quanto ao problema das subvenções, contudo, e a despeito da realização de duas diligências tendentes à apuração de fatos necessários à formação de um convencimento sobre a sua natureza, é inegável que a LC 160 pôs, por assim dizer, um freio em tais questionamentos.

Com efeito, peço vênia, aqui, para transcrever o seguinte trecho do voto do Conselheiro Alberto Pinto, proferido por ocasião da prolação da Resolução 1302-000.325, já por vezes citada:

Quatro são os programas de incentivos fiscais em tela, quais sejam: PROVIN (CE); PROADI (RN), FAIN (PB) e o Desenvolve (BA). A questão *sub examine*, então, consiste inicialmente em saber se tais incentivos fiscais concedidos pelos referidos Estados da Federação à contribuinte se enquadra como subvenção para investimento ou para custeio.

O cerne da questão, vejam bem, é esse, e apenas esse; seriam, ou não, subvenção para investimento os incentivos tratados nesta demanda?

Com efeito, observa-se, que, dentre os requisitos elencados pelo Decreto-lei 1.598, somente a natureza das subvenções foi questionada pela fiscalização. 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:

De fato, a conclusão fiscal, extraível do Termo de Constatação Fiscal de e-fls. 36/40, se calca, exclusivamente, na assertiva de que, como a renúncia relativa ao ICMS traz impactos no resultado da empresa, exigir-se-ia "*que o valor da subvenção seja adicionado ao lucro líquido (...) uma vez que não é destinada a investimento*".

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 a novíça Lei Complementar 160 terá, potencialmente, impacto determinante na solução desta contenda.

I.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?

Sobre o tema em análise, 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, contemplado 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.

Nenhum dos benefícios aqui tratados, vejam bem, foram de convênio (na forma da LC 24/75, tendo sido concedidos unilateralmente através de leis estaduais de cada uma dos entes federados respectivos:

a) quanto ao Estado do Ceará (programa PROVIN), o benefício está vinculado ao Fundo a que alude a Lei 10.367, sendo concedido, outrossim, por decretos sucessivamente publicados desde a edição desta última norma (mencionados nos protocolos constantes e-fls.589 ss);

b) em relação ao programa DESENVOLVE, do Estado da Bahia, os benefícios encontram-se previstos na Lei Estadual de nº 7.980 de 12 de dezembro de 2001 e respectivos decretos regulamentadores;

c) o programa de incentivo promovido pelo Estado da Paraíba, FAIN, encontra-se regrado pela Lei Estadual de nº 6.000/94, e respectivos decretos regulamentadores, (e-fls. 628 e ss);

d) Por fim, os benefícios contemplados pelo programa PROADI, do Estado do Rio Grande do Norte, estão previstos na Lei Estadual de nº 7.075/97 e respectivos decretos concessivos (e-fls. 641 e ss).

Ou seja, todas as subvenções analisadas no corpo destes autos foram concedidas unilateralmente pelos Estados do Ceará, Bahia, Paraíba e Rio Grande do Norte de sorte que, para se observem as consequências descritas no art. 30, § 4º, da Lei 12.973, com a redação dada pela LC 160, é, efetiva e concretamente, imprescindível o cumprimento dos requisitos encartados no art. 3º da referida lei complementar e cujo teor reproduzo a seguir:

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.

b) da necessária comprovação dos requisitos preconizados pelo art. 3º da

LC 160

Assentado que os benefícios em análise foram concedidos de forma unilateral, vejamos, agora, se os pressupostos tratados pelo por vezes mencionado art. 3º da LC 160 foram cumpridos pelos Estados do Ceará, Paraíba, Rio Grande do Norte e Bahia.

Neste passo, notem que o Estado do Ceará, pelo que pude apreender em pesquisa realizada na *internet*, publicou o Decreto de nº 32.563 de 26/03/2018, objetivando a convalidação dos benefícios unilateralmente concedidos, atendendo, inclusive, neste particular, ao prazo preconizado pela Cláusula Terceira, inciso I, do Convênio 190/17 (preconizado pelo art. 1º da LC 160), qual seja, 29 de março do ano corrente. Este Decreto, vale dizer, contempla, expressamente, a modalidade de benefício tratada pela Lei Estadual 10.367, como se extrai de seu art. 2º, § 1º, inciso X:

§ 1º Os atos normativos cujas informações são requeridas neste Edital correspondem a leis ou decretos que instituíram os seguintes benefícios fiscais, nos termos do § 4º da cláusula primeira do Convênio ICMS 190/2017:

(...)

X - financiamento do imposto (...).

Considerando-se, outrossim, a relação contida no anexo único do predito decreto, em princípio o Estado do Ceará cumpriu o primeiro requisito descrito no inciso I do art. 3º da LC 160.

O mesmo se observa quanto ao Estado da Bahia, que publicou em 16/03/2018 o Decreto 18.270 para relacionar os benefícios unilateralmente concedidos, cujo anexo único elenca, justamente, a Lei e respectivos decretos que tratam do programa Desenvolve.

Igualmente, o Estado da Paraíba publicou, em 26/03/2018, o Decreto 38.179 abarcando, explicitamente, o seu programa de fomento, FAIN.

Quanto ao Estado do Rio Grande do Norte, não localizei qualquer decreto relativo à convalidação dos benefícios por ele concedidos, não obstante ter encontrado uma nota, no *sítio eletrônico* da respectiva Secretaria da Fazenda dando conta da publicação de uma relação de atos concessivos de benefícios realizada, alegadamente, para atender aos ditames do Convênio 190. Veja-se:

Contribuintes com benefícios fiscais precisam conferir lista até 26 de março 21/03/2018 Para poder continuar usufruindo dos benefícios fiscais do ICMS do Rio Grande do Norte, os contribuintes potiguares deverão conferir no portal da Secretaria de Estado da Tributação (SET-RN), através do endereço <http://www.set.rn.gov.br/>, a relação das isenções, incentivos, benefícios fiscais ou financeiro-fiscais ou regimes especiais.

Caso o contribuinte não localize seu benefício na listagem disponibilizada, o mesmo deverá entrar em contato, através do e-mail beneficios@set.rn.gov.br, até 26 de março de 2018.

A Lei Complementar nº 160/2017 e, particularmente, o Convênio ICMS nº 190/17 exige a transparência da listagem de todos os benefícios concedidos pelo Estado. Por consequência, a SET-RN, em atenção às empresas estabelecidas no Estado do Rio Grande do Norte, detentoras

de Benefícios Fiscais, publicou antecipadamente em seu Portal a referida relação, para ciência e conferência pelos contribuintes do RN.

"Trata-se de uma preocupação adicional do Governo do Estado do Rio Grande do Norte com as empresas que aqui geram empregos, renda, crescimento e desenvolvimento, para que o tratamento tributário diferenciado a elas concedido seja preservado, garantindo vantagem competitiva aos empreendimentos norte-rio-grandenses", disse o secretário da Tributação do RN, André Horta.

Os benefícios fiscais que não forem listados e devidamente publicados no Diário Oficial do Estado (DOE) passarão a ser considerados em desacordo com a legislação e perderão seus efeitos, nos termos do Convênio ICMS nº 190/17.¹

Não há, contudo, evidências, até segunda ordem, de que este Estado tenha porventura publicado no Diário Oficial a relação mencionada na nota acima reproduzida.

Nada obstante, e ainda que se considere que o Estado do Rio Grande do Norte tenha cumprido o prerequisite do art 3º, I, da LC 160, o fato é que inexistem quaisquer provas ou notícias de que este Estado, e os demais mencionados anteriormente, tenham cumprido a exigência preconizada pelo inciso II do prelado preceptivo de lei complementar... isto porque, a despeito deste inciso mencionar que o CONFAZ instituiria um portal nacional para conferência do registro e depósito dos atos concessivos, até onde pude verificar o aludido órgão assim não procedeu (há, é verdade, um *link* que permite a qualquer cidadão obter cópias dos Certificados de Depósito que, contudo, não são descritivos, limitando-se a reportar aos decretos concessivos sem descrever, efetiva, e concretamente, quais benefícios estariam ali abarcados).

Até aqui, portanto, não nos é possível identificar o cumprimento, pelos Estados, do pressuposto tratado no aludido inciso II, supra. Tal prova, vejam bem, terá que ser produzida pelo próprio contribuinte (não nos cabendo, aqui, "*advogar*" em prol do postulante, limitando nossa atividade ao julgamento da causa com base nos documentos apresentados pela parte no processo) sendo, portanto, esta "a razão de ser" da presente proposta de resolução.

II - Conclusão.

À luz do exposto, voto por converter em diligência o presente feito a fim de determinar à Unidade de Origem que intime o recorrente para:

a) especificamente quanto PROADI (RN), que comprove a publicação, pelo respectivo Estado, da relação de benefícios tratada pelo inciso I do art. 3º da LC 160, dentro do prazo estabelecido pela Cláusula Terceira, inciso I, do Convênio/CONFAZ 190/17;

b) que traga as provas de que os atos concessivos dos benefícios aqui tratados, a saber, PROVIN(CE); PROADI (RN), FAIN (PB) e o Desenvolve (BA), foram objeto de depósito e registro pelas respectivas Entidades Federativas na Secretaria Executiva do CONFAZ, na forma do inciso do II do art. 3º da Lei Complementar 160/17 e no prazo preconizado pela Cláusula Quarta do Convênio/CONFAZ 190/17.

1

http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/noticias/enviados/detalhe.asp?sTipoNoticia=&nCodigoNoticia=3991, acessado em 27/09/2018.

Processo nº 10380.723251/2012-34
Resolução nº **1302-000.653**

S1-C3T2
Fl. 3.717

Respondidas ou não as intimações acima, devolvam-se os autos à este Conselho para que seja concluído o julgamento deste processo.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca