



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

**Processo n°** 10380.732850/2012-49

**Recurso n°** Especial do Contribuinte

**Resolução n°** **9101-000.049 – 1ª Turma**

**Data** 07 de março de 2018

**Assunto** IRPJ

**Recorrente** J MACEDO S/A

**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial e, por maioria de votos, sobrestar o processo até 29/12/2018, com a remessa dos autos à Unidade de Origem, que deve intimar desde já o contribuinte para que comprove, quando tiver conhecimento, o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, vencidos os conselheiros Flávio Franco Corrêa e Adriana Gomes Rêgo, que entenderam não ser necessário o sobrestamento do processo.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de processo originado pela lavratura de auto de infração de IRPJ e CSLL, com imposição de multa de 75%, quanto aos anos de 2007 e 2008 (fls. 238/), sendo apuradas as seguintes infrações: (i) despesas não necessárias; (ii) valor de ajustes de PIC não adicionado ao lucro líquido; (iii) exclusões indevidas (subvenções para investimento); (iv) prejuízo compensado indevidamente.

Consta do Termo de Verificação e Constatação Fiscal nº 02 (fls. 7/61) descrição da infração relacionada ao benefício fiscal estadual, ainda em discussão no processo:

*II – DA ANÁLISE DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS PELO SUJEITO PASSIVO E CONCLUSÃO DOS FATOS APURADOS (...)*

*13.2. Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial – PROVIN/FDI (CE) (...)*

***b.1 – Protocolo de Intenções, datado de 31/05/2005***

*O presente protocolo determina, em síntese, o que segue (documento em anexo):*

*b.1.1 – Cláusulas Primeira, Segunda, Terceira, Quarta e Quinta O presente protocolo de Intenções é firmado entre o Governo do Estado do Ceará e a sociedade empresária J Macêdo S/A (...), e compromete-se a empresa a modernizar sua unidade industrial, localizada na Avenida Abolição, 6001, mcuripe, Fortaleza – CE, bem como atingir a produção industrial descrita, em conformidade com cronograma apresentado.*

*b – Cláusula Sexta – APOIO DO GOVERNO DO CEARÁ ATRAVÉS DO FDI / PROVIN O Estado garante à empresa o seu enquadramento no Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial – PROVIN/FDI, criado pela Lei nº 10.367/1979 e alterações produzidas pela Lei nº 13.377/2003 e pelo Decreto nº 27.206/2003, obedecidas entre outras, as seguintes condições básicas:*

*VALOR:*

*- 60% (sessenta por cento) do valor do ICMS recolhido dentro do prazo legal, sobre as entradas mensais de trigo em grão no estabelecimento, cujo montante deverá constar, expressamente, no termo de Acordo CEDIN a ser oportunamente firmado entre as partes.*

*AMORTIZAÇÃO / ENCARGOS - Cada parcela do ICMS deduzida mensalmente, com os acréscimos previstos nesta cláusula será liquidada de uma só vez, no vencimento previsto no Termo de Declaração do ICMS Diferido;*

*- O valor da parcela do ICMS deduzido mensalmente para pagamento até a data do vencimento, corresponderá ao valor equivalente a 40% (quarenta por cento) do montante diferido, devidamente corrigido, desde a dedução até o pagamento pela aplicação da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP, ou de outro índice que venha a substituí-lo por decisão da autoridade monetária competente;*

*(...)*

**b.2 – Resolução CEDIN nº 29/2005, de 31/03/2005 e Termo de Acordo CEDIN nº 008/2005, de 01/04/2005 (...)**

*FINALIDADE – que a J Macêdo, tenha por finalidade a formação e/ou complementação do capital de trabalho VALOR – 60% (sessenta por cento do valor do ICMS recolhido dentro do prazo legal, sobre as entradas mensais de trigo em grão no estabelecimento, cujo montante deverá constar, expressamente, do Termo de Acordo CEDIN;*

*FORMA – contrato de mútuo de execução periódica, em moeda nacional ou emissão de Termo de Declaração do ICMS Diferido (...)*

**b.3 – Resolução CEDIN nº 25/2006 e Primeiro Aditivo ao Termo de Acordo CEDIN nº 006/2005, de 23/02/2006 (...)**

*(...) fica autorizado a alterar os percentuais dos benefícios fiscais do PROVIN / FDI, apurado sobre as entradas mensais de trigo em grão.  
(...)*

*(...) os percentuais dos benefícios fiscais do Programa FDI/PROVIN para 75% (setenta e cinco inteiros por cento) do valor do ICMS recolhido dentro do prazo legal, sobre as entradas mensais de trigo em grão no estabelecimento, com retorno equivalente a 25% (vinte e cinco inteiros por cento) da parcela do ICMS diferido, integralmente corrigido pela Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP (...)*

**b.4 – Resolução CEDIN nº 214/2006, de 15/12/2006 e Segundo Aditivo ao Termo de Acordo CEDIN nº 008/2005, de 18/12/2006(...)**

*(...) fica autorizado a alterar os percentuais dos benefícios fiscais do PROVIN / FDI, apurado sobre as entradas mensais de trigo em grão.  
(...)*

**b.5 – Resolução CEDIN nº 38/2007 e Terceiro Aditivo ao Termo de Acordo CEDIN nº 006/2005, de 11/06/2007 (...)**

*(...) autorizada a determinar que a beneficiária do incentivo fiscal do PROVIN/FDI passe a denominar-se J. Macedo S/A – Filial (...) em virtude de sua incorporação.*

**b.6 – Quarto Aditivo ao Termo de Acordo CEDIN nº 008/2005, de 07/01/2008 (...)**

*(...) beneficiária do incentivo fiscal do PROVIN / FDI, passe a denominar-se J. MACEDO S/A/(..) em virtude de sua incorporação.*

**b.7 – Termo de Declaração de ICMS Diferido (Operação 2005008)**

*(...)em essência uma confissão de dívida dos saldos devedores de ICMS diferido apurados (...). O valor do ICMS financiado, que corresponde a uma das parcelas do saldo devedor do ICMS Diferido, QUANDO PAGO na data aprazada, é que dará ensejo ao desconto a título de ICMS Incentivado (fundo perdido) do benefício fiscal do PROVIN/FDI. Fato esse, que confirma de forma inquestionável, o caráter de operação de FINANCIAMENTO do incentivo fiscal do PROVIN/FDI, concedidos pelo governo do Estado do Ceará (...) (...)*

*A – Conforme análise produzida no item 13 e seu subitem 13.2 e desdobramentos, o incentivo fiscal concedido pelo Estado do Ceará (PROVIN ;/ FDI), em nenhum momento obriga a vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação, reativação, modernização ou expansão do empreendimento econômico do sujeito passivo. Com efeito, o auxílio obtido com o benefício fiscal, evidencia um não desembolso financeiro, o qual passa a integrar o movimento financeiro da empresa, podendo, on presente caso, ser utilizado como bem lhe convier. Em resumo, os diplomas produzidos pelo Estado-membro, determinam que o benefício fiscal em causa, será produzido pela dilação do prazo inicialmente de 36 (trinta e seis), alterado posteriormente para 24 (vinte e quatro) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS Financiado (retorno) – Resolução CEDIn 214/2006 – , relativo às operações próprias geradas sobre as entradas mensais de trigo em grão no estabelecimento do beneficiário do benefício fiscal, cujos pagamentos nas datas aprazadas (dilatadas), darão ensejo ao ICMS Incentivado (fundo perdido); o que descaracteriza sobremodo o benefício fiscal dado pelo Estado do Ceará, como subvenção para investimento.*

*Por seu lado, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 29/10/2003 (...)nos leva em complemento ao acima relatado, a descaracterizar o benefício fiscal concedido pelo Estado do Ceará a título de PROVIN/FDI, como subvenção para investimento.*

*Caso os fundamentos acima não sejam suficientes para DESCARACTERIZAR a condição de Subvenção para Investimentos do benefício fiscal do PROVIN/FDI, a análise produzida na letra 'd' e desdobramentos do item 13.2.sobre os documentos apresentados pelo sujeito passivo (...) confirmam que os destinatários dos produtos e/ou serviços adquiridos, são estabelecimentos distintos do efetivamente habilitado ao aludido benefício fiscal e que tão somente as entradas de grãos de trigo encontram-se registrada no estabelecimento da beneficiária legalmente habilitada ao PROVIN/FDI, coloca o benefício fiscal fora do campo de incidência de Subvenção para Investimentos.*

Extrai-se do Termo de Verificação e Constatação Fiscal nº 01 (fls. 149/237) as causas para imposição tributária quanto à incorporação da J. Macêdo pela Águia S/A:

*De onde se CONCLUI, que a materialização da presente "INCORPORAÇÃO" não tinha como pressuposto, a racionalização de custos operacionais das partes envolvidas (ÁGUIA S/A e J MACÊDO S/A) e seus correspondentes resultados econômicos e fiscais obtidos, mas TÃO SOMENTE os BENEFÍCIOS FISCAIS dela decorrentes, haja vista que a INCORPORADORA (ÁGUIA S/A) na data do evento, era e é detentora de um estoque elevado de Prejuízos Fiscais e e Bases de Cálculo Negativas da CSLL, que dificilmente poderiam ser reduzidos, ao ongo de períodos futuros, caso mantivesse a mesma estrutura de Receitasw e Despesas DECLARADAS em sua DIPJ's nos anos-calendário posteriores a 2006 (data do evento da "INCORPORAÇÃO") e que encontram-se relatadas no subitem 13.4 e seu desdobramento em 13.4.2, se não lançasse mão do artifício da "INCORPORAÇÃO" da J MACÊDO (...), com a finalidade única de compensar única de compensar seus Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativas da CSLL, com a resultante final da apuração de seu Lucro Real, após o ajuste de seu Lucro Líquido e dos correspondentes ajustes da CSLL.*

*Outrossim, os lucros auferidos em períodos posteriores ao evento da "INCORPORAÇÃO" - a partir do ano-calendário de 2007 -, compensáveis com seus Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas da CSLL, derivam das atividades lucrativas ou produtivas, desempenhadas pela "INCORPORADA" - J MACÊDO S/A.*

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, que foi parcialmente acolhida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PIC. FRETE. AJUSTE.*

*É possível incluir o valor do frete no cômputo do preço praticado e do preço parâmetro, desde que essa inclusão ocorra simultaneamente em ambos os cálculos e sejam realizados os ajustes necessários para garantir a isonomia de condições de negócio em relação a esse custo.*

*PARTICIPAÇÃO NO RESULTADO. / A participação no resultado atribuída a dirigente ou administrador tem sua dedução como despesa vedada apenas quando aquele não é empregado. A apropriação de despesa com participações no resultado em período de apuração posterior ao devido não é causa suficiente para que seja realizado um lançamento tributário, uma vez que não há prejuízo para a Fazenda.*

*SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.*

*Somente o montante que for subvencionado e efetivamente utilizado na implantação ou expansão do empreendimento econômico compromissado pode escapar da tributação, embora não seja exigível uma correlação financeira e temporal entre uma disponibilidade e as aplicações.*

*INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS A incorporação de uma empresa por um de seus acionistas, de forma que este passou a ser capaz de gerar lucros em maior quantidade e assim compensar de maneira mais rápida os seus prejuízos acumulados, não configura, em si, uma fraude ou um abuso de direito, não havendo fundamentação jurídica a sustentar, em tese, a desconsideração do negócio.*

*ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES Ano-calendário: 2007, 2008 CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.*

*Tratando-se da mesma matéria fática, e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aos lançamentos decorrentes aplica-se a mesma decisão do principal.*

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2007, 2008 MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NATUREZA INSTRUMENTAL.*

*O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de planejamento, não contaminando a ação fiscal se emitido com eventuais falhas. Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte Em síntese, a DRJ decidiu quanto às matérias ainda em discussão no processo, decidiu: (a) julgar improcedente em parte a autuação relacionada aos benefícios fiscais estaduais, reconhecendo*

*que parte dos valores (PROVIN) configuram subvenção para investimento; (b) exonerar a exigência quanto à compensação de prejuízos fiscais.*

Além de recurso de ofício, foi interposto recurso voluntário pelo contribuinte.

A Primeira Turma da 3ª Câmara da Primeira Seção decidiu dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer as exigências referentes à subvenção para investimento (PROVIN) e à compensação de prejuízos e, ainda, deu provimento parcial ao recurso voluntário para afastar as exigências referentes ao PLR.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. FRETE. PREÇO PARÂMETRO E PREÇO PRATICADO. COMPARAÇÃO. IN SRF nº 243/2002.*

*Para fins de comparação entre o preço parâmetro e o praticado pelo contribuinte, a teor do disposto no artigo 4º, §§ 4º e 5º, da IN SRF nº 243/2002, vigente à época dos fatos, os valores do frete e do seguro poderiam ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior, contanto que fossem considerados no preço praticado. Porém, feita a escolha, tornava-se vedada, nos termos da citada IN, a presença de valores FOB juntamente com valores CIF entre os preços determinantes do preço parâmetro, para não se gerar resultado sob a influência de grandezas distintas. Ou seja, ou se computavam valores CIF, e só valores CIF, ou o cálculo do preço parâmetro deveria se restringir a valores FOB. Assim também o preço praticado, sujeito a idêntica rigidez metodológica.*

*SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.*

*Para restar caracterizada a subvenção para investimento, as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. E não basta a mera intenção, pois deve estar claro, no diploma legal, que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos efetivos de controle da aplicação dos recursos nos fins que justificaram a concessão.*

*COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS NA SUCESSÃO. INCORPORAÇÃO.*

*A solução de questões relativas à compensação de prejuízos fiscais, cujo aproveitamento se dá no contexto da incorporação de uma pessoa jurídica, não está em critérios jurídicos abstratos que tratam desse tipo de evento societário, mas, sim, no afastamento da proteção da forma jurídica, quando esta intencionalmente oculta a realidade sobre a qual deve incidir a regra tributária que se buscou burlar, realidade que só pode ser desvelada à medida que se reconheça a importância de circunstâncias específicas e relevantes do caso concreto. Assim, se restar evidenciado que a holding incorporadora deixou de existir, e que toda a atividade após o evento da incorporação era derivada da pessoa jurídica operacional incorporada, com o nome desta e em seu endereço, não se pode admitir que os lucros da pessoa jurídica operacional (que continuou existindo) sejam compensados com os prejuízos da holding (que deixou de existir).*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Exercício: 2007 FALTA DE PROVA DA ACUSAÇÃO. A carência de provas quanto ao fato imputado à recorrente desmonta a exigência fiscal constituída com o suporte dos fatos não provados.*

Em 09/11/2016, os autos foram remetidos à Procuradoria, que informou não apresentaria recurso especial.

O contribuinte foi intimado em 23/01/2017 (fls. 6841), interpondo recurso especial em 07/02/2017 (fls. 6.843). Neste recurso, sustenta a divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas:

(i) **A caracterização do PROVIN como subvenção para investimento**, identificando-se como paradigmas os acórdãos **107-08.736** e **101-94.676**.

(ii) **Legitimidade da incorporação**, constando como paradigmas os acórdãos **01-05.413** e **101-94.127**.

O recurso especial do contribuinte foi admitido pela Presidente da 3ª Câmara da Primeira Seção:

*(...) Com relação à primeira matéria, (1) “dedução dos valores decorrentes do incentivo fiscal concedido pelo Estado do Ceará (PROVIN/FDI)”, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.*

*Enquanto a decisão recorrida entendeu não corresponderem a subvenções para investimento os benefícios fiscais [...] do Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial (PROVIN/FDI), do Estado do Ceará, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 107-08.736, de 2006, e 101-94.676, de 2004) decidiram, de modo diametralmente oposto, que os incentivos concedidos pelo estado do Ceará no âmbito do PROVIN [...] configuram genuína subvenção para investimentos (primeiro acórdão paradigma) e que as importâncias recebidas de pessoa jurídica de direito público [...] nos termos previstos no Programa de Incentivos ao Funcionamento de Empresas — PROVIN-FDI, caracterizam-se como subvenção para [...] investimentos (segundo acórdão paradigma).*

*No que se refere à segunda matéria, (2) “possibilidade de compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL em virtude da legítima incorporação realizada pela Recorrente”, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.*

*Enquanto a decisão recorrida entendeu que, a partir dos fatos relatados, mormente o fato de a empresa atuada ter ficado sem atividade operacional no período de março/2000 a fevereiro/2007, retomando sua atividade produtiva apenas após a referida incorporação (março/2007), associado ao fato de ambas as empresas, incorporadora e incorporada, pertencerem ao mesmo grupo empresarial, [...] é impossível admitir as compensações realizadas, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs CSRF/0105.413, de*

2006, e 101-94.127, de 2003) decidiram, de modo **diametralmente oposto, que é possível admitir** a compensação de prejuízos fiscais no caso de incorporação de empresa lucrativa (superavitária) por empresa deficitária, sendo ambas do mesmo grupo empresarial, pesando sobre o lançamento a pecha da simulação, por ter sido considerado que a incorporação se deu com o único objetivo de compensar prejuízos acumulados da empresa incorporadora (primeiro acórdão paradigma), ou seja, a incorporação de pessoa jurídica superavitária por pessoa jurídica deficitária e que, de fato, estava desativada, quando o evento envolve sociedades de um mesmo grupo empresarial (segundo acórdão paradigma).

*Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização das divergências de interpretação suscitadas. (...)*

*Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, ADMITO o Recurso Especial interposto.*

A Procuradoria apresentou contrarrazões ao recurso especial, sustentando a necessidade de manutenção do acórdão recorrido. A Procuradoria não questionou o conhecimento do recurso especial.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Cristiane Silva Costa - Relatora

### Questão de Ordem

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

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

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

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

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

Com efeito, esta Turma da CSRF terá competência para reapreciar eventualmente o conhecimento, quando proferir novo julgamento após o sobrestamento proposto em resolução. O §5º, do artigo 63, além de autorizar novo julgamento quanto aos temas examinados, legitima a análise de requisitos para conhecimento do recurso, em julgamento na presente oportunidade.

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

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

### Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, tendo sido admitido quanto a ambas as matérias recorridas. A Procuradoria não questionou o conhecimento do recurso especial em suas contrarrazões.

Nesse contexto, adoto as razões da Presidente de Câmara para **conhecimento do recurso especial**.

### Proposta de Resolução:

O recurso especial do contribuinte trata do incentivo fiscal estadual (Ceará) como subvenção para investimento.

O incentivo fiscal foi assim tratado pelo acórdão recorrido, conforme voto do Relator, Flavio Franco Corrêa, acolhido pelo Colegiado:

*De início, explique-se que o incentivo PROVIN/FDI foi criado pela Lei estadual nº 10.637/1979, hoje regulamentada pelo Decreto estadual nº 29.183/2008. A Solução de Consulta Cosit nº 336/2014 deu-se ao trabalho de sujeitar tais diplomas normativos à aferição do rigor do Decreto-lei nº 1.598/1977, atuando, para esse fim, de modo semelhante ao que ficou registrado em linhas anteriores, quando se rendeu homenagens ao acórdão nº 9101002.335, da CSRF (...)*

*Manifesto adesão aos fundamentos da Solução de Consulta Cosit nº 396/2014, em face do exame do texto da lei instituidora do benefício PROVIN/FDI, bem como do decreto estadual que o regulamenta, e ainda acrescento que desses diplomas normativos avulta-se a carência de metas e de mecanismos de controle destinados a averiguar se, de fato, está se consumando a implantação ou expansão de empreendimento econômico. Como já foi dito alhures, a mera intenção do ente subvencionador não é o bastante para a caracterização de uma subvenção para investimento. Assim, perante as circunstâncias ora anunciadas, depreendo que a decisão recorrida merece reprovação,*

*tendo em vista a dimensão normativa circunscrita ao caso em julgamento, motivo por que provejo o recurso de ofício. (...)*

*No segundo item, a tributação da parcela de R\$ 4.999.044,00, concernente ao item - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS - equivalente à soma dos valores das notas fiscais emitidas contra filial da Recorrente estabelecida fora do Estado do Ceará e cujo CNPJ diverge do CNPJ constante do protocolo de intenções que sustenta o programa de incentivo PROVIN/FDI.*

*Todas as alegações da Recorrente esbarram no insuperável argumento de que, a teor do texto da lei instituidora desse programa de incentivo fiscal e do decreto que a regulamenta, o Estado do Ceará não exige que os recursos cedidos sejam aplicados no ativo imobilizado da empresa. Vale dizer que, sem vinculação específica, como é o caso, torna-se impossível qualificar a subvenção em referência na categoria das subvenções para investimento. Na espécie, defronta-se com subvenção para custeio ou operação, ficando livre a sociedade empresária subvencionada para aplicar a vantagem recebida da maneira que lhe aprouver.*

*Adite-se que, neste momento, adotam-se as mesmas razões de decidir que sustentaram o provimento ao recurso de ofício, motivo por que não é demais lembrar que desses diplomas normativos assoma-se a carência de metas e de mecanismos de controle destinados a averiguar se, de fato, está se consumando a implantação ou expansão de empreendimento econômico. Diante desse cenário normativo, não merece reforma a decisão quanto à exigência fiscal em debate. Por isso, cabe negar provimento ao recurso voluntário.*

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

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

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

No caso destes autos, trata-se de benefício do Ceará, regulado pelas normas estaduais acima referidas. As normas estabelecem o crédito presumido de ICMS nas hipóteses acima enumeradas.

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

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

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

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

*§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:*

*I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;*

*II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.*

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

***§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)***

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

As novas regras, estabelecidas pela Lei Complementar nº 160, portanto, tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes, para que se considerem subvenções para investimento os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito

Federal, na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal, sem a exigência de requisitos não previstos no próprio artigo 30.

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

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

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

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

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

*XII - cabe à lei complementar: (...)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*§ 5º O disposto no § 4º deste artigo não poderá resultar em isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em valor superior*

ao que o contribuinte podia usufruir antes da modificação do ato concessivo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesse contexto, em processos similares ao presente, decidiu esta Turma da CSRF em julgamentos recentes pelo sobrestamento do processo, com a baixa dos autos à unidade de origem (Resoluções nº **9101-000.039**, **9101-000.042** e **9101-000.043**).

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

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

*V - quando a sentença de mérito:*

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

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

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

Conclusão:

Pelas razões expostas, **conheço do recurso especial do contribuinte**, propondo o **sobrestamento do processo até 29/12/2018**, com a remessa dos autos à unidade de origem, que deve intimar desde já o contribuinte para que comprove, quando tiver conhecimento, o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa