



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

Processo nº 10480.726354/2015-71
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1301-000.642 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 12 de dezembro de 2018
Assunto IRPJ/CSLL - SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO
Recorrente ES ATACADO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o presente julgamento em diligência para que o presente processo seja sobrestado na unidade de origem até o dia 31/07/2019, devendo nesta data ser intimado o Contribuinte a apresentar comprovação do registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais, no prazo de 30 dias. Em razão do conhecimento de ofício de matéria de direito superveniente, após a manifestação do contribuinte, a Procuradoria da Fazenda Nacional deve ser intimada para também se manifestar sobre a questão.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Ângelo Abrantes Nunes (suplente convocado), Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, substituída pelo Conselheiro Ângelo Abrantes Nunes.

Relatório

Tratam-se de Autos de Infração para a cobrança de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, decorrente da glosa de exclusão indevida do Lucro Líquido, na determinação do Lucro Real, das receitas entendidas pela fiscalização como subvenções para custeio, acrescido de multa de ofício de 75% e multa isolada por recolhimento a menor das estimativas mensais.

A fiscalizada escriturou na conta Outras Receitas Operacionais (código: 18360), valores recebidos a título de "Crédito Presumido ICMS —Incentivo PB", concedidos como *subvenção estatal oferecida pelo Governo do Estado da Paraíba*, na forma de benefícios fiscais de **Crédito Presumido do ICMS**, conferida a partir do Decreto nº 23.210, de 29/07/2002, com as alterações do Decreto nº 30.484/2009; do qual a fiscalizada é beneficiária, por se tratar de empresa que desenvolve o comércio atacadista de mercadorias, sediada no Estado da Paraíba.

Entendeu a fiscalização que os referidos valores corresponderiam a subvenções de custeio, pelas razões aduzidas no Relatório Fiscal de fls. 34 e ss., e que portanto esses valores não deveriam ser objeto de exclusão na apuração do Lucro Real, gerando pagamento a menor dos tributos. A autoridade também autuou o pagamento a menor das estimativas mensais do irpj e da csll - multas isoladas pela falta de pagamento de estimativas mensais devidas.

Cientificado, o Contribuinte apresentou Impugnação aduzindo, em síntese:

- a) ilegalidade da cumulação de multa de ofício e multa isolada;
- b) que o crédito presumido de ICMS tem natureza jurídica de subvenção de investimento, estando correta a exclusão do Lucro Líquido;

A DRJ, através do acórdão nº 14-64.527 (fls. 249 e ss.), julgou improcedente a Impugnação apresentada, cujo resultado é sumarizado na ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixe de ser recolhido, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. A hipótese legal de aplicação da multa isolada não se confunde com a da multa de ofício, pois esta é cabível nos casos de falta de pagamento do valor devido de IRPJ e CSLL apurados ao término do exercício. Portanto, ambas podem ser aplicadas à contribuinte.

SUBVENÇÕES DE CUSTEIO.

As subvenções de custeio, ou seja aquelas que não estão atreladas a compromissos entre o ente subvencionador e o subvencionado de incremento físico da produção devem ter o tratamento descrito no art. 392 do Regulamento do Imposto de Renda.

Irresignado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, repisando as razões de sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Em juízo passível de reforma posterior pelo Colegiado, por se tratar de Resolução, verifico inicialmente a tempestividade do Recurso Voluntário e o atendimento aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Entretanto, entendo que o presente Recurso não se encontra em condições de ser julgado, em razão da **superveniência** da Lei Complementar nº 160/2017 e do Convênio CONFAZ nº 190/2017, ambos posteriores à interposição do Recurso Voluntário pelo Contribuinte, no dia 02/05/2017.

A despeito da peça recursal não ter tratado da matéria - obviamente, por não ser o Contribuinte dotado de capacidades mediúnicas para manifestar-se sobre lei que sequer foi promulgada, entendo que a matéria possa ser conhecida de ofício pelo Colegiado.

É preciso frisar que a preclusão pode se dar de diversas formas no âmbito dos processos judiciais e administrativos - temporal, lógica ou consumativa -, *tendo como principal efeito o encerramento de um direito da parte.*

Não obstante, existem situações em que mesmo diante da preclusão quanto às alegações recursais, em razão da matéria apontada ou sob certas circunstâncias estabelecidas na legislação, *é possível a apresentação de novas questões de fato e de direito, ou mesmo o conhecimento delas, ex officio, pelo julgador.*

Quanto ao caso sob análise, está-se diante de **legislação superveniente** à interposição do Recurso Voluntário do contribuinte, cuja aplicação retroativa se impõe em razão de sua natureza interpretativa, que será devidamente explanada posteriormente.

Trata-se de questão nova, não existente à época do Recurso, tampouco à época da autuação fiscal, com *patente capacidade de afetar a decisão de mérito do presente processo*. Tal situação se adequa, em nosso entender, à *ratio* subjacente ao art. 16, §4º, "b" do Decreto 70.235/72, que afasta a preclusão temporal para alegações de direito superveniente:

Art. 16 (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a

menos que:(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Ainda nessa linha, sequer seria necessária a alegação do contribuinte para a matéria ser conhecida, à luz da alteração do regime de conhecimento de questões supervenientes pelo Código de Processo Civil de 2015, em seu art. 493, *verbis*:

*Art. 493. Se, depois da propositura da ação, algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento do mérito, caberá ao juiz tomá-lo em consideração, **DE OFÍCIO OU A REQUERIMENTO DA PARTE**, no momento de proferir a decisão.*

Parágrafo único. Se constatar de ofício o fato novo, o juiz ouvirá as partes sobre ele antes de decidir.

É importante frisar que tal dispositivo, por força do art. 15 do NCPC, tem **aplicação supletiva e subsidiária** ao processo administrativo fiscal, por não conflitar com qualquer das regras existentes tanto no Decreto 70.235/72, quanto na Lei nº 9.784/99.

Desse modo, adianto minha posição resoluta de que a questão deva ser conhecida pelo Colegiado, com fulcro no art. 15 c/c art. 493, ambos do CPC/2015.

Ultrapassado o conhecimento da matéria, passo à exposição das alterações legislativas que tem potencial de alteração do resultado jurídico do presente processo.

As subvenções de investimento são atualmente reguladas pelo art. 443 do RIR/99 (Decreto nº 3000/99), que determina, *verbis*:

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e DecretoLei 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 presente caso, o Recorrente recebeu subvenção estatal oferecida pelo Governo do Estado da Paraíba, na forma de benefícios fiscais de **Crédito Presumido do ICMS**, conferida a partir do Decreto nº 23.210, de 29/07/2002, com as alterações do Decreto nº

30.484/2009; do qual a fiscalizada é beneficiária, por se tratar de empresa que desenvolve o comércio atacadista de mercadorias, sediada no Estado da Paraíba.

A principal controvérsia dos autos cinge-se à natureza jurídica desse benefício fiscal, se subvenção de investimento (e, portanto, exclusiva do Lucro Real) ou subvenção de custeio (esta, inclusiva na Lucro Real).

Com a finalidade de encerrar definitivamente essa querela entre os contribuintes e a Fiscalização, foi promulgada a Lei Complementar nº 160/2017, que alterou a Lei nº 12.973/2014, inserindo os §4º e §5º ao seu artigo 30, que dispõem:

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

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

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

Como se verifica da expressa redação dos dispositivos reproduzidos acima, por um lado o legislador estabeleceu uma interpretação autêntica para a legislação concessiva de benefícios fiscais de ICMS, qualificando-os juridicamente como subvenções de investimento, e afastando definitivamente a controvérsia, e por outro, estabeleceu o regime temporal dessa qualificação, estabelecendo que a regra definitiva se aplicaria inclusive para processos judiciais e administrativos, anteriores à promulgação da lei, desde que não definitivamente julgado.

A concessão desses benefícios deve observar, em regra, o disposto no art. 155, §2º, XII, "g", da CF/88, *verbis*:

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.

Os dispositivos introduzidos pela LC nº 160/2017, entretanto, também alcançam os benefícios fiscais de ICMS que foram concedidos ao arrepio da determinação do art. 155, §2º, XII, "g", da CF/88, conforme determinação expressa do art. 10 daquela Lei Complementar:

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.

E dispõe o referido art. 3º da LC nº 160/2017:

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.

Em síntese, a LC nº 160/2017 determinou que os benefícios fiscais de ICMS concedidos unilateralmente pelos Estados deverão ser tratados como subvenção de investimento, inclusive retroativamente, para os casos ainda não julgados definitivamente, desde que atendidas as exigências de registro e depósito da documentação comprobatória dos atos estaduais concessivos do benefício, junto à Secretaria Executiva do CONFAZ.

Visando regulamentar a convalidação desses benefícios fiscais concedidos em desconformidade com a Constituição, o CONFAZ celebrou o **Convênio ICMS nº 190/2017**, que determinou, em suas Cláusulas Terceira e Quarta, com redação dada pelo **Convênio ICMS nº 51/2018**:

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 - 28 de dezembro 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 31 de julho de 2019, 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, inclusive os correspondentes atos normativos, de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda, devem ser feitas até as seguintes datas:

I - 31 de agosto de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito;

II - 31 de julho de 2019, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

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.

Em relação ao benefício fiscal em análise, temos que ainda não decorreu o prazo em questão, ponderando que verifiquei no sítio virtual do CONFAZ registro apenas da publicação dos atos normativos concessivos de benefícios fiscais, através do Decreto nº 38.179/2018, do Estado da Paraíba.

Desse modo, o que há é a presença de uma circunstância legislativa superveniente, **prejudicial** à resolução do presente processo, razão pela qual entendo que é salutar o sobrestamento do presente processo, até o transcurso do prazo estabelecido na cláusula quarta do Convênio ICMS nº 190/2017, a despeito da inexistência de determinação específica no âmbito da legislação do PAF, cabe a aplicação subsidiária do art. 313, V, "b" do CPC/15, por força do seu art. 15, *verbis*:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

(...)

Art. 313. Suspende-se o processo:

V - quando a sentença de mérito:

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

Ademais, trata-se de medida de cautela - mormente em razão da expressa retroatividade do disposto no §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 - que deve ser adotada pelo Colegiado para evitar a consolidação de situações contrárias à legislação atualmente vigente, no âmbito administrativo.

Friso também que esse é o entendimento que tem sido perfilhado no âmbito da 1ª CSRF, a exemplo da Resolução nº 9101-000.039, de relatoria da Conselheira Cristiane Silva Costa.

Conclusão

Ante o exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência para que o presente processo seja sobrestado na unidade de origem até o dia 31/07/2019, devendo nesta data ser intimado o Contribuinte a apresentar comprovação do registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais, no prazo de 30 dias.

Em razão do conhecimento de ofício de matéria de direito superveniente, após a manifestação do contribuinte, a Procuradoria da Fazenda Nacional deve ser intimada para também se manifestar sobre a questão.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto