



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.726354/2015-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1301-006.360 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de junho de 2023
Recorrente ES ATACADO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2011, 2012

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. INDEDUTIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL QUANDO REGISTRADO COMO RECEITA.

Os §§ 4º e 5º, acrescentados ao art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, pela Lei Complementar 160, de 2017, devem ser interpretados em conformidade com o *caput* daquele dispositivo legal. Essa interpretação diz respeito a natureza jurídica sobre a perspectiva do doador, isto é, de que tais valores sejam registrados em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, que somente poderá ser utilizada para (i) absorção de prejuízos ou (ii) aumento do capital social.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, para manter a autuação fiscal, ante à falta de cumprimento de requisitos legais para fruição do benefício fiscal. Vencidos o Relator, José Eduardo Dornelas Souza, e o Conselheiro Marcelo José Luz de Macedo, que lhe davam provimento. Designado para a redação do voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza – Relator

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando

Beltcher da Silva (suplente convocado(a)), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso interposto por **ES ATACADO LTDA.**, pessoa jurídica já qualificada nos autos (sucedida por RN COMÉRCIO VAREJISTA S.A. – CNPJ n.º 13.481.309/0001-92), contra o Acórdão n.º 14-64.527, da 15ª Turma da DRJ – Ribeirão Preto, que negou provimento à impugnação da recorrente e manteve contra ela o lançamento que exige R\$ 16.092.580,80, montante que compreende IRPJ e CSLL, acrescidos de juros de mora e de multa de ofício e isolada.

O processo já esteve em julgamento nesta turma, ocasião em que o colegiado decidiu sobrestar o julgamento, determinando que o processo retornasse à unidade de origem e lá permanecesse até 31/07/2019. Depois dessa data, a recorrente deveria ser intimada a apresentar, no prazo de trinta dias, a comprovação do registro e do depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória do ato concessivo do benefício fiscal.

Além disso, considerando que o conhecimento da matéria deu-se de ofício, em razão de direito superveniente, determinou-se que, após a manifestação da recorrente, fosse ouvida a Procuradoria da Fazenda Nacional – PGFN.

A Resolução n.º 1301-000.642, depois de fazer um breve relato do processo, fundamentou a decisão pelo sobrestamento nos seguintes termos:

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 n.º 23.210, de 29/07/2002, com as alterações do Decreto n.º 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 n.º 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 MENSAS 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 n.º 160/2017 e do Convênio CONFAZ n.º 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.

E 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 OFICIO 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.

E 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 (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 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 n.º 23.210, de 29/07/2002, com as alterações do Decreto n.º 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 no Lucro Real).

Com a finalidade de encerrar definitivamente essa querela entre os contribuintes e a Fiscalização, foi promulgada a Lei Complementar n.º 160/2017, que alterou a Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 190/2017, que determinou, em suas Cláusulas Terceira e Quarta, com redação dada pelo Convênio ICMS n.º 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 2015, 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.

O processo retornou à unidade de origem.

A recorrente juntou documentos com os quais pretendeu cumprir os requisitos necessários para que o crédito presumido de ICMS fosse considerado como subvenção de investimento.

A PGFN sustentou que, antes da decisão do CARF, para evitar supressão de instância, a DRJ deveria apreciar as consequências do advento da Lei Complementar n.º 160/2017, bem como a caracterização dos incentivos fiscais em tela como subvenção para investimento. Assim, pugnou pelo retorno dos autos à DRJ.

Com a manifestação da PGFN, os autos retornaram ao CARF para prosseguir o julgamento

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Convém, de início, destacar os motivos que levaram a autoridade administrativa a lavrar os autos de infração. Os motivos constam do Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 34 a 50) e estão sintetizados nos parágrafos 31 e 32, assim redigidos:

31. Assim, da análise na legislação que disciplina o Regime Especial de Tributação de ICMS do Estado da Paraíba (Decreto 23.210/2002), **não visualizamos nenhum dispositivo que aponte a intenção do Governo do Estado em criar uma subvenção**

com a finalidade específica de investimentos, nem a existência de qualquer mecanismo de vinculação entre os valores disponibilizados pelo benefício fiscal, resultantes da adoção do Regime Especial de Tributação do ICMS, e a aplicação, por parte do beneficiário, desses recursos em bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico deste.

32. Consequentemente, **o benefício fiscal aqui em comento não se trata de uma subvenção para investimento,** eis que estão ausentes duas das cláusulas conclusivas do PN CST n.º 112/78, a recordar:

7.1 - ...

II- SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

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

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

33. Ressaltemos ainda que, conforme é o entendimento a ser seguido pela RFB, emanado pelo citado PN CST 112/78: "As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento se presentes todas as características mencionadas no item anterior" (tópico 7.1, item III, do PN CST n.º 112/78). (fls. 44 e 45) (g.n.)

Como se vê, **a autoridade lançadora entendeu que o crédito presumido de ICMS, em face da ausência dos requisitos acima apontados, não poderia ser tido como subvenção para investimento.** Assim, na linha desse raciocínio, adicionou-se o respectivo valor às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de que resultou o presente lançamento.

Não obstante a impugnação da recorrente, a DRJ perfilhou o mesmo entendimento da autoridade fiscal e manteve a exigência em relação a ambos os tributos.

Interposto recurso voluntário, os autos subiram ao CARF. Antes porém que o recurso fosse posto em julgamento, sobreveio a Lei Complementar n.º 160/2017, trazendo uma nova disciplina legal para os incentivos fiscais relativos ao ICMS. Tais incentivos, doravante, seriam considerados como subvenção para investimento, bastando para isso serem registrados contabilmente como reserva de lucros. À regra foi conferido efeito retroativo, de modo a alcançar todos os processo ainda em andamento.

Na Resolução 1301-000.642, decidiu-se que o direito superveniente poderia ser aplicado de ofício, ressaltando, naquela ocasião, que era impossível à recorrente suscitar uma norma que à época da interposição do recurso ainda não existia.

A aplicação retroativa da norma, entretanto, dependia da validação do benefício fiscal que, assim como quase todos os outros, havia sido concedido em desacordo com o art. 155, § 2º, inciso XII, letra "g", da Constituição Federal. Com esse fim, a Lei Complementar n.º 160 estabeleceu que a validade dos benefícios concedidos à revelia do Confaz estava sujeita aos seguintes requisitos: a) publicação, no diário oficial do Estado, da relação com a identificação dos atos normativos referentes às isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiros; e b) registro e depósito, na Secretaria Executiva do Confaz da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos referidos benefícios, que deveriam ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, a ser instituído e disponibilizado pelo Confaz em seu sítio eletrônico.

Para fazer prova do cumprimento desses requisitos, o processo retornou à unidade de origem.

Instada a se manifestar, a PGFN revelou preocupação com o risco da supressão de instância e sustentou a necessidade de que a DRJ apreciasse a matéria.

Não obstante o entendimento da douta PGFN, não se faz necessário retroceder o processo à etapa anterior a fim de evitar a alegada supressão de instância.

O acórdão da DRJ não apreciou a matéria porque o advento da Lei Complementar n.º 160 deu-se em agosto de 2017, portanto posteriormente ao julgamento de primeira instância, que ocorrera em fevereiro daquele ano. A lei é também posterior ao recurso voluntário, que foi apresentado em maio. A DRJ, por conseguinte, não tinha condições de se manifestar sobre o tratamento legal que passou a ser dado aos incentivos relacionados ao ICMS. Por não ter tratado da matéria não se pode acusar de nulidade a decisão da DRJ. Portanto, não parece correto obrigar a DRJ a prolatar um novo acórdão para suprir uma omissão que não existiu.

Reitere-se, não há nulidade no acórdão recorrido que justifique o retorno dos autos à DRJ. Trata-se de lei nova, de aplicação imediata e de efeito retroativo. Portanto, a aplicação da lei pode ser feita diretamente pelo CARF, sem prejuízo do andamento normal do processo.

Ultrapassada a questão posta pela PGFN, cabe examinar se o novo enquadramento como subvenção para investimento se aplica ao incentivo concedido pelo **Estado da Paraíba**.

Compreendo que sim.

Com o advento da Lei Complementar n. 160/17, foi introduzido os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei n.º 12.973/14, atribuindo aos benefícios fiscais concedidos pelos Estados e pelo distrito Federal à natureza jurídica de subvenção para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos nesse artigo, estendendo esse tratamento aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados:

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 n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)

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.

§ 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 n.º 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 n.º 160, de 2017)

Este novel §4º, a meu ver, deixa claro que incentivos e benefícios de ICMS concedidos são subvenções para investimento, não podendo mais ser exigido outros requisitos ou condições além daquilo estipulado no próprio art. 30.

Diga-se mais, considerando que o caput do artigo 30 da Lei n. 12.973/14 se refere às subvenções de investimento, o §4º do artigo 30 da Lei n. 12.973/14 se refere a outras subvenções, isto é, as subvenções de custeio relativas ao ICMS.

Penso que aqui estamos diante de um caso de *ficção legal*, isto é, o legislador está atribuindo o regime jurídico das subvenções de investimento para as subvenções de custeio.

Ao tratar do conceito de ficção jurídica, Luís Eduardo Schoueri propugna que:

*“ficção jurídica é uma norma, através da qual o legislador determina que se apliquem, a dada hipótese de incidência (“hipótese ficta”), determinadas sanções previamente definidas para outra situação (base da ficção). A ficção configura, assim, mera remissão legal”*¹

De fato, o legislador tributário estabeleceu que se aplique às subvenções de custeio o conseqüente jurídico das subvenções de investimento, isto é, a base de ficção.

Logo, não há que se retomar uma análise se há na subvenção discutida algum estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, sob pena de fazer com que a ficção jurídica determinada pelo legislador tributário seja invalidada. Com efeito, uma interpretação restritiva do §4º do artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014 para exigir contrapartidas das subvenções de custeio faz tal dispositivo letra morta, em direção oposta à vontade do legislador.

E mais, o art. 10 da referida Lei Complementar determinou que os incentivos fiscais estaduais, cerne da chamada guerra fiscal, concedidos sem a anuência e a unanimidade dos Estados, exigidas pela Lei Complementar n.º 24/75, também estão abrangidos pelas novas determinações da delimitação jurídica das subvenções de investimento – devendo, então, ser objeto dos requisitos de um Convênio CONFAZ, para a remissão dos créditos tributários ou reinstituição dos benefícios:

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.”

No caso concreto, resultou da diligência fiscal o cumprimento das exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º da Lei Complementar n. 160/2017. Com efeito, a recorrente trouxe aos autos o **Certificado de Registro e Depósito - SE/Confaz n.º 35/2018** (fls. 421 e 422), em que se lê:

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ N.º 35/2018

O Secretário Executivo do CONFAZ, no uso de suas atribuições prevista no art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria n.º 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar n.º 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do § 3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e CERTIFICA o seguinte:

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Distribuição Disfarçada de Lucros. São Paulo: Dialética, 1996

Que o ESTADO DA PARAÍBA, representado pelo seu Secretário de Fazenda Marconi Marques Frazão, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, das PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado da Paraíba, por meio do Decreto n.º 38.179, de 26 de março de 2018, no dia 27 de março de 2018.

O depósito foi efetuado no dia 27 de junho de 2018 por meio do Ofício n.º 761/18 - SER, com uso de serviço de armazenamento e sincronização de arquivos em nuvens, na forma do Despacho n.º 96/18, de 25 de julho de 2018.

O Estado da Paraíba declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI n.º 12004.100712/2018-12, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio do Ofício n.º 761/18 -SER, com o uso de serviço de armazenamento e sincronização de arquivos em nuvens.

O depósito efetuado foi registrado sob n.º 35/2018.

Brasília/DF, 02 de agosto de 2018.

Documento assinado eletronicamente

RENATA LARISSA SILVESTRE

Secretária Executiva do CONFAZ – Substituta

(Portaria n.º 303, de 17.07.18, publicada no DOU de 19.07.18)

A edição do Decreto n.º 38.179/2018 do Estado da Paraíba e a certidão de registro e depósito emitida pela Secretaria Executiva do Confaz demonstram que, no caso concreto, foram atendidos os requisitos necessários à aplicação retroativa da norma introduzida pela Lei Complementar n.º 160/2017 que passou a tratar os benefícios fiscais relativos ao ICMS como subvenção para investimento.

Sendo assim, torna-se o insubsistente o crédito tributário objeto de discussão no presente processo.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso para, no mérito, dar-lhe provimento, tendo por base a nova disciplina legal trazida pela Lei Complementar n.º 160/2017, como antes consignado.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Voto Vencedor

Conselheiro Iágaro Jung Martins, redator designado.

Em que pesem as razões do i. Relator, a Turma por maioria de votos entendeu por manter a autuação fiscal, ante à falta de cumprimento dos requisitos legais para fruição do benefício fiscal, denominado Regime Especial de Tributação de ICMS, instituído pelo Estado da Paraíba (Decreto n.º 23.210, de 2002).

O i. Relator entendeu, a partir da análise finalística do incentivo fiscal estadual, de que, com a edição do Decreto n.º 38.179/2018 do Estado da Paraíba e a certidão de registro e depósito emitida pela Secretaria Executiva do Confaz demonstram que, no caso concreto, foram atendidos os requisitos necessários à aplicação retroativa da norma introduzida pela Lei Complementar n.º 160/2017 que passou a tratar os benefícios fiscais relativos ao ICMS como subvenção para investimento.

Importante ressaltar a motivação para o lançamento tributário, calcado em duas premissas, explicitadas no Parecer Normativo CST n.º 112, de 1978. A primeira, referente a não caracterização sobre a real intenção do subvencionador de destiná-las para investimento e, a segunda, em razão da não aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Quanto ao primeiro requisito, consignou a autoridade fiscal que o Decreto n.º 23.210, de 2002 não evidenciava intenção do Governo do Estado em criar uma subvenção com a finalidade específica de investimentos ou sua vinculação entre os valores disponibilizados e expansão do empreendimento econômico.

O i. relator entendeu que a alteração promovida pela Lei Complementar n.º 160, de 2017, que introduziu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, definiu que todos os benefícios fiscais concedidos pelos estados têm natureza jurídica de subvenção para investimento.

Todavia, entendeu a Turma, por maioria, que essa não é a melhor exegese.

Não há dúvida que a LC n.º 160, de 2017, introduziu novo critério para interpretação das subvenções concedidas pelos estados em relação ao ICMS. Essa interpretação diz respeito a natureza jurídica sobre a perspectiva do doador.

O referido dispositivo incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, que passou a ter a seguinte redação:

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 n.º 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 n.º 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 n.º 160, de 2017) (g.n.)

A questão interpretativa que não foi observada é a de que os novos parágrafos devem ser interpretados em conjunto com o *caput* do art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, isto é, não se tratam de dispositivos autônomos, mas que têm como finalidade explicar o conteúdo e alcance do *caput*.

Faz-se necessário para a caracterização da subvenção, sob a perspectiva do beneficiário do favor fiscal, que tais valores sejam registrados em reserva de lucros, a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404, de 1976, que somente poderá ser utilizada para (i) absorção de prejuízos ou (ii) aumento do capital social.

Perceba-se que esses requisitos já existiam no art. 38 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, aplicável à época dos fatos a que se refere a presente exigência fiscal:

Art. 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

[...]

§ 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: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

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

A CSRFB tem manifestado entendimento que a subvenção passível de exclusão do Lucro Real é aquela que observa os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 (ou art. 38 do DL nº 1.598, de 1977):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012

INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS CONCEDIDOS PELO ESTADO DA PARAÍBA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EQUIPARAÇÃO À SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ARTIGO 30 DA LEI Nº 12.973/14. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. LEGITIMIDADE.

Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado da Paraíba cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável às subvenções para investimento, podendo, assim, as receitas dali decorrentes serem excluídas do cômputo do Lucro Real.

(Acórdão nº 9101-006.174, relator Alexandre Evaristo Pinto, sessão em 13.07.2002)

A Recorrente não cumpriu tais requisitos, conforme se observa nos registros contábeis (Livro Razão 2011 e 2012, fls. 144/145), quando contabilizou os valores recebidos (ou renunciados pelo estado) como receitas operacionais.

Diante do exposto, a posição que prevaleceu na Turma é de que, não tendo a Recorrente observado os critérios subjetivos atinentes ao beneficiário da subvenção, previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 (ou art. 38 do DL nº 1.598, de 1977), correta a exigência fiscal.

(assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins

