



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

**Processo nº** 11080.729325/2016-17  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **1402-000.720 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 16 de agosto de 2018  
**Assunto** SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO  
**Recorrente** STEMAC SA GRUPOS GERADORES  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, determinar o retorno dos autos à Unidade Local a fim de que o sujeito passivo seja intimado a demonstrar a adoção, pelo Estado de Goiás, das providências estabelecidas nas cláusulas do Convênio ICMS 190/17, ficando o julgamento sobrestado até que seja demonstrado tal fato ou até que sejam esgotados os prazos lá fixados, considerando as alterações do Convênio ICSM nº 51/2018 e eventuais novas prorrogações, o que ocorrer em primeiro lugar.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Ailton Neves da Silva (Suplente Convocado), Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca, Barbara Santos Guedes (Suplente Convocada) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente Substituto).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2402 a 2444), interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo/SP (fls. 2368 a 2392) que manteve integralmente as Autuações sofridas pela Contribuinte (fls. 874 a 941), rejeitando a Impugnação apresentada (fls. 959 a 985).

O processo versa sobre exações de IRPJ e CSLL, referentes aos anos-calendário de 2011 a 2014, acompanhadas de multa ofício (75%) e juros de mora, lavradas em face da empresa STEMAC SA GRUPOS GERADORES.

A acusação fiscal que sustenta as Autuações é exclusivamente de *exclusões indevidas de subvenção para custeio provenientes de crédito presumido de ICMS* do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, referentes ao Programa *PRODUZIR*, instituído pelo Estado de Goiás, regulado pela Lei Estadual nº 17.441/2011 e resoluções, termos e outros instrumentos.

Por bem resumir o início da lide, adota-se a seguir trechos do preciso relatório elaborado pela DRJ *a quo*:

*Conforme o Relatório da Ação Fiscal de fls.914/941, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, com o fim de verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ e à CSLL, nos anos-calendário de 2011 a 2014, o Auditor-Fiscal atuante verificou em síntese que:*

- 1. A infração verificada tem vínculos direto com benefícios fiscais recebidos junto ao Estado de Goiás que, especificamente, favoreceram a filial implantada no município de Itumbiara, CNPJ nº 92.753.268/0052-62, constituída formalmente na Junta Comercial em 10/08/2011, porém iniciando suas operações fabris somente na data de 09/09/2013 (fls. 66).*
- 2. O objeto da auditoria fiscal foi o tratamento fiscal dado pelo contribuinte a benefícios tributários recebidos do Estado de Goiás, a saber: créditos presumidos de Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e financiamento ou redução do saldo devedor de*

*ICMS por meio do programa PRODUZIR para implantação e operacionalização de uma unidade industrial nesse Estado.*

*3. Em síntese, identificou-se que a STEMAC concedeu tratamento tributário de subvenções para investimentos a esses créditos, considerados como receitas isentas nas apurações contábeis, quando, na verdade, deveria considerá-los subvenções para custeio e submetê-las à tributação federal.*

*4. O Parecer Normativo COSIT nº 112/1978 caracterizou as subvenções como um benefício que não importa qualquer exigibilidade para o receptor. Deste modo, o patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos externos sem que isto importe na assunção de quaisquer dívidas ou obrigações.*

*4.1. O referido ato normativo estabeleceu também os critérios de diferenciação entre as subvenções para custeio ou operação e as subvenções para investimento.*

*As subvenções para custeio constituem transferências de recursos com o objetivo de assistir a empresa em razão de suas despesas ou na efetivação de seus objetivos sociais. Já as subvenções para investimento destinam-se especificamente à aplicação em bens ou direitos, e apresentam características imprescindíveis, quais sejam:*

*a) O beneficiário da subvenção é sempre aquele que vai suportar o ônus de implantar ou expandir empreendimento econômico predeterminado;*

*b) O montante da subvenção deve ser aplicado especificamente em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimento econômico previamente definido (ou seja, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimento aleatoriamente escolhido pelo subvencionado não autoriza a classificação como efetiva subvenção para investimento), e c) Deve haver sincronia entre a intenção do ente subvencionador e a ação da pessoa jurídica subvencionada.*

*5. Cabe observar que as disposições dos incisos do artigo 443 do RIR/1999 foram derogadas em razão das alterações na Lei 6.404/76. A alínea "d" do §1º do art. 182 desta lei, que determinava a classificação das contas que registrassem as doações e as subvenções para investimento como reservas de capital, foi expressamente revogada pelo artigo 10 da Lei 11.638/2007, que entrou em vigor em 01/01/2008.*

*5.1. Em razão disso, a Lei 11.941/2009, que por meio do seu artigo 15 instituiu o Regime Transitório de Tributação – RTT, estabeleceu no seu artigo 18 outro método de escrituração contábil aplicável às subvenções para investimento, inclusive para aquelas decorrentes de isenção ou redução de impostos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, feitas pelo Poder Público a que se refere o artigo 38 do Decreto-Lei 1.598/1977. Essa é a legislação de regência que informa a presente fiscalização.*

6. Para que uma subvenção seja tida como de investimento em face da legislação, é imprescindível ostentar as características elencadas no Parecer Normativo CST 112/1978, e ainda, para que deixe de ser computado na base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro real, o beneficiário deve atuar conforme estabelecido nos artigos 15 e 18 da Lei 11.941/2009. Quanto à contribuição social sobre o lucro - CSLL, são aplicáveis as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ, conforme previsão contida no artigo 6º, parágrafo único, da Lei 7.689/1988, artigo 57 da Lei 8.981/1995, e artigo 28 da Lei 9.430/1996. De modo que, o mesmo tratamento estabelecido para o IRPJ deve ser aplicado quando da determinação da base de cálculo da CSLL.

7. Portanto, a natureza jurídica das subvenções, sejam para custeio ou para investimento, é de receitas que, como regra geral, são tributáveis pelo IRPJ. Elas foram qualificadas pela legislação que regula o referido imposto como "outros resultados operacionais", quando se trata de subvenções para custeio ou operação (artigo 392, inciso I, do RIR/1999), ou como "resultados não operacionais", quando constituam subvenção para investimento.

7.1. Percebe-se que as subvenções para investimento são aquelas em que o seu beneficiário recebe as vantagens financeiras entregues pelo Poder Público subvencionador com o intuito específico de aquisição de bens e direitos que comporão ou incrementarão seu ativo permanente, na finalidade de expandir suas atividades econômicas, ou seja, a destinação dos recursos decorrentes da subvenção deve estar prévia e expressamente determinada pelo Poder Público que o concedeu.

7.2. Sendo assim, o contribuinte que recebe a vantagem fiscal deve ser o mesmo que vai suportar o ônus de implantar ou expandir o empreendimento, e o encargo de suportar o ônus econômico da vantagem fiscal concedida cabe integralmente ao ente público que concede essa benesse tributária e não a outrem.

7.3. Ou seja, o ente público concedente, às suas expensas. Então, os recursos financeiros que vão alimentar às despesas que deverão ser utilizadas no incremento das atividades do contribuinte subvencionado devem ter sua origem primeira nas receitas desse ente concedente, não apenas formalmente, mas materialmente. É a população do ente público que sofre a perda de receita, pois é ela que será, no futuro, beneficiada com a implantação do empreendimento. São dos cofres da entidade pública concedente que os recursos devem concretamente ser retirados, seja por que lá estavam ou, devendo ingressar (receitas futuras), são direcionados de alguma forma ao contribuinte favorecido.

7.4. Logo, não vale a concessão de benefícios fiscais com valores originados de terceiros que, de alguma forma, são manuseados para que pareçam fluir originalmente do ente outorgante. Para a tributação é conduta inaceitável fazer benefícios com o bolso alheio.

7.5. Por fim, para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento e, neste caso, não abrangida pela base de cálculo do IRPJ, apurado pelo lucro real, e também da CSLL, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico

*predefinido, não sendo suficiente a realização dos propósitos meramente almejados com a subvenção. Não caracterizada tal vinculação e sincronia, os valores objeto da subvenção devem ser computados na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*8. As subvenções contabilizadas pela Stemac nos anos-calendário 2011 a 2014, à exceção do terreno no valor de R\$2,59 milhões, foram concedidas pelo Estado de Goiás para implantação de unidade no município de Itumbiara (CNPJ 92.753.268/0052-62) e são referentes a créditos presumidos de ICMS e a financiamento/redução do saldo devedor de ICMS por meio do programa PRODUZIR. Os benefícios fiscais recebidos pela pessoa jurídica estão previstos na Lei Estadual GO nº 17.441/2011 e nos contratos, termos e instrumentos disponíveis nas fls.101 a 209.*

*8.1. As subvenções compreenderam os seguintes benefícios percebidos nos anos-calendário de 2011 a 2014:*

*a) Crédito presumido do ICMS correspondente a 92,593% do ICMS devido relativo à parte não incentivada pelo programa Produzir, nas operações incentivadas por esse programa, artigo 5º, inciso II da Lei Estadual GO nº 17.441/2011 (fls. 206 a 209), Cláusula I.IV.I do Protocolo de Intenções firmado em 11/07/2011 (fls. 101 a 109) e Cláusula Primeira, inciso I, do Termo de Acordo de Regime Especial - TARE nº 001 -210-2011 (fls.168 a 172);*

*b) Crédito presumido do ICMS correspondente a 98% do saldo devedor do ICMS originado pela saída de grupos geradores de energia elétrica e suas partes ou peças, importados do exterior ou recebidos em transferência, quando essa operação não estiver abrangida pelo programa Produzir (fls. 101 a 109, 168 a 172 e 206 a 208);*

*c) Financiamento do saldo devedor do ICMS no valor de até R\$404.925.171,26, a ser atualizado pelo IGP-DI a partir de dezembro/2012, por meio do Programa Produzir, cuja liquidação poderá se dar sem qualquer desembolso (desconto de até 100% do valor financiado), caso sejam atendidas determinadas condições, conforme artigo 3º, inciso I da Lei Estadual GO nº 17.441/2011 (fls. 206 a 208), Resolução nº 1.812/12 (fls. 192 a 201), Contrato nº 06/2013 - Produzir (fls. 173 a 183) e TARE nº 116/2014 (fls. 184 a 187);*

*d) Crédito presumido do ICMS no valor de até R\$9.100.000,00 a ser apropriado em 36 parcelas de R\$252.777,77 a partir de abril/2014, de acordo com artigo 5º, inciso III da Lei Estadual GO nº 17.441/2011, com a redação dada pela Lei Estadual GO nº 18.051/2013 (fls. 209); Cláusula primeira, inciso III, do TARE 001-210-2011 (fls. 168 a 172) com a redação dada pelo TARE nº 058/2014 (fls.188 a 190) e,*

*e) Outras deduções do ICMS devido, com motivação não identificada, de valor pouco relevante (R\$268.356,27) do total das subvenções contabilizadas nos anos-calendário 2011 a 2014.*

*8.2. No quadro a seguir estão resumidos os valores dos benefícios fiscais usufruídos pela STEMAC nos anos-calendário 2011 a 2014,*

*segregados conforme as bases legais e contratuais mencionadas no item acima, vide Planilhas de fls. 419 a 437:*

Fonte da Informação	Descrição	2011	2012	2013	2014	Total AC 2011 a 2014
ECD	Subvenção Contabilizada – Crédito Outorgado – Longo Prazo	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 9.100.000,00	R\$ 0,00	R\$ 9.100.000,00
ECD	Outras subvenções contabilizadas (exceto terreno)	R\$ 9.298.966,99	R\$ 55.490.069,46	R\$ 55.057.034,50	R\$ 51.873.982,37	R\$ 171.720.053,32
ECD	<b>Total das subvenções contabilizadas (exceto terreno)</b>	<b>R\$ 9.298.966,99</b>	<b>R\$ 55.490.069,46</b>	<b>R\$ 64.157.034,50</b>	<b>R\$ 51.873.982,37</b>	<b>R\$ 180.820.053,32</b>
efd	a) Crédito Presumido de 92,593%	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5.284.860,76	R\$ 5.284.860,76
efd	b) Crédito Presumido de 98%	R\$ 9.298.966,99	R\$ 55.490.069,46	R\$ 55.049.849,88	R\$ 31.157.395,89	R\$ 151.003.466,84
efd	c) Financiamento do Saldo Devedor	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 15.431.725,52	R\$ 15.431.725,52
efd	<b>Subtotal (a + b + c)</b>	<b>R\$ 9.298.966,99</b>	<b>R\$ 55.490.069,46</b>	<b>R\$ 55.049.849,88</b>	<b>R\$ 51.873.982,17</b>	<b>R\$ 171.720.053,12</b>
efd	d) Crédito Presumido de R\$ 9.100.000,00, amortizado a partir de abril/2014	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 926.376,46	R\$ 926.376,46
efd	e) outras deduções do ICMS devido	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 268.356,27	R\$ 268.356,27

*9. Intimada a informar sobre os benefícios fiscais usufruídos, a contribuinte respondeu que (fls. 13 a 23):*

(...) a unidade fabril de Porto Alegre estava a operar a 100% (cem por cento) de sua capacidade produtiva, não havendo mais espaço físico para a expansão de suas atividades (...) a empresa iniciou estudos no sentido de verificar a melhor localização no país para a implantação da filial industrial (...). Em razão deste leque de premissas é que optou-se pelo município de Itumbiara – no Estado de Goiás, mas, principalmente, em razão do incentivo fiscal goiano, o PRODUIR.

O PRODUIR (...) é um programa de incentivo que tem como objetivo o desenvolvimento de atividades e empreendimentos industriais em Goiás (...). São beneficiárias do PRODUIR empresas industriais que venham a realizar projeto econômico de interesse do Estado relativo à implantação de novo empreendimento, sendo-lhe concedidos empréstimos e financiamentos para a realização de tais projetos. O empréstimo e o financiamento podem ocorrer com base no imposto que o beneficiário tiver que recolher ao Estado de Goiás ou na própria disponibilidade financeira. A fruição do benefício (...) e tratando-se de financiamento com base no imposto que o beneficiário tiver de recolher (...), deve ser comprovado a realização de no mínimo 20% (vinte por cento) da execução do projeto e desde que a parcela executada seja suficiente para início das atividades. (...) O pagamento do saldo devedor do financiamento recebido deve ser efetuado anual e parcialmente. (...) sobre o saldo devedor a ser pago anualmente é facultada a concessão de desconto de até 100% (cem por cento), desde que o fato de desconto conste no contrato (...) e sejam atendidos critérios definidos no Anexo II, do decreto nº 5265/00.

*9.1. Assim, visando ampliar suas atividades e aproveitando o PRODUIR instituído pela Lei Estadual de Goiás nº 13.591, de 18/01/2000 e, na sua esteira, aproveitando mais ainda a Lei Estadual nº 17.441, de 21/10/2011, a empresa firmou os documentos necessários*

*a obter os incentivos fiscais para, como consta expressamente no Contrato nº 06/2013 (fls.173 a 183), realizar a "implantação de sua unidade industrial em Itumbiara - Goiás".*

*9.2. Ressalte-se que a Lei Estadual nº 17.441, de 21/10/2011 é casuística. Institui o Programa de incentivo à implantação de empreendimento industrial para produção de grupos geradores de energia elétrica. A mesma foi promulgada somente após a assinatura do protocolo de intenções entre o Estado de Goiás e a STEMAC (fls. 101 a 109), inclusive o protocolo prevê o encaminhamento de projeto de lei pelo gabinete do governador do Estado. O protocolo é de 11/06/2011 e a lei foi publicada em 26/10/2011. A lei foi engendrada para a STEMAC.*

*9.3. A norma estadual concede crédito outorgado de ICMS (Art. 3º e 5º). Concede isenção de ICMS (Art. 6º) . Dispensa de obrigações pecuniárias (Art. 9º). Em contrapartida exige, para que a empresa beneficiária perceba tais vantagens, tão somente que o contribuinte celebre termo de acordo de regime especial com a Secretaria da Fazenda do Estado. Repise-se: termo de acordo com a secretaria estadual, nada mais. Portanto, a lei é frágil, débil no quesito exigências de contrapartida. A lei joga a determinação das possíveis obrigações da empresa subsidiada à competência maleável e menos rigorosa (que a lei) das resoluções administrativas. Para que valores sejam considerados como subvenções para investimento, e portanto protegidos da tributação federal, é condição indispensável e essencial que se estabeleça, e se estabeleça antes, ou seja, é pré-requisito a existência concreta de contrapartidas a serem realizadas pelo contribuinte. Nesse ponto a lei é lacunosa.*

*9.4. O Protocolo de Intenções firmado entre o contribuinte e o Estado de Goiás em 11/07/2011 (fls.101 a 109) previa investimentos fixos no valor total de R\$59.178.800,00, sendo que os investimentos efetivamente realizados totalizaram R\$63.400.000,00 até 24/06/2013 e R\$112.300.000,00 até 31/12/2014 (fls. 94 a 100). Tais valores são muito inferiores aos benefícios fiscais usufruídos pela STEMAC nos anos calendário 2011 a 2014 (valor total de R\$180.820.053,32). Saliente-se ainda que, à exceção do compromisso de realizar investimentos no valor de R\$59.178.800,00 constante na Cláusula Segunda, inciso II, do TARE nº 001-210/2011, a única outra exigência de comprovação da realização de investimentos encontrada analisando todos os documentos apresentados pela STEMAC, encontra-se no Parágrafo Primeiro da Cláusula Segunda do contrato de financiamento firmado entre a STEMAC e a Agência de Fomento de Goiás, o qual prevê que o início da utilização do crédito se daria mediante a comprovação de tão somente 20% dos investimentos fixos previstos no projeto aprovado pela Resolução nº 1.812/12-CE/Produzir, o que representa apenas R\$14,76 milhões, suficiente apenas para "fazer funcionar" o "entrepósito comercial" previsto no Protocolo de Intenções, Cláusula Segunda, Subitem II.I, assim redigido:*

*"Iniciar atividade comercial através de Centro de Distribuição até 2012 e implantar unidade Industrial para produção de Grupos Geradores de Energia Elétrica até 2015;" (fls. 106).*

10. A STEMAC efetuou os lançamentos referentes às subvenções a crédito da conta de resultado 360008-Subvenções Governamentais com contrapartida a débito das contas patrimoniais 213000-ICMS a Recolher e 113221-ICMS a Recuperar no valor total de R\$9.298.966,99 em 2011 (novembro e dezembro), de R\$55.490.069,46 em 2012, de R\$64.157.034,50 em 2013 e de R\$51.873.982,37 em 2014 (Planilha fls. 424 a 437). Efetuou ainda lançamento a crédito da conta de resultado 360008-Subvenções Governamentais com contrapartida a débito da conta do ativo imobilizado 132000-Terrenos no valor de R\$2.590.000,00 (fls. 425). Os valores contabilizados a crédito da conta de resultado 360008-Subvenções Governamentais foram considerados pela STEMAC como subvenções para investimento, sendo objeto de exclusões na apuração do lucro real dos anos-calendário 2011 e 2012 (artigo 443 do RIR/99) e de ajustes negativos do RTT nos anos-calendário 2013 e 2014 (artigo 18 da Lei nº 11.941/2009). Quanto à cessão do terreno no valor de R\$2,59 milhões, resta claro que se trata de subvenção para investimento, sendo que as subvenções citadas no item 8.1, letras "a" e "e", apresentam razoabilidade frente à legislação.

10.1. A seguir serão abordadas as demais subvenções contabilizadas pela pessoa jurídica, ou seja, as letras "b", "c" e "d" do mencionado item 8.1.

11. CRÉDITOS PRESUMIDOS. SALDO DEVEDOR DO ICMS. 98% (item 8.1, letra "b")

11.1. Em relação ao benefício fiscal referido na letra "b", crédito presumido do ICMS correspondente a 98% do saldo devedor do ICMS originado pela saída de grupos geradores de energia elétrica e suas partes ou peças, importados do exterior ou recebidos em transferência, quando essa operação não estiver abrangida pelo programa Produzir (fls. 101 a 109, 168 a 172 e 206 a 208), que representa 83,5% (= R\$151.003.46,84 / R\$180.820.053,32) das subvenções contabilizadas pela STEMAC nos anos-calendário de 2011 a 2014, pode ser definida, perante os demais entes tributantes, como uma conduta fiscal predatória. Isso porque, essa espécie de subvenção, por sua natureza, representa um estímulo para que qualquer pessoa jurídica transfira sem justificativa econômica razoável (exceto redução dos tributos), para o estabelecimento favorecido, produtos fabricados em outros estabelecimentos da empresa subvencionada instalados em outros Estados pelo valor de custo. Uma vez que a unidade subvencionada somente começou a produzir em 09/09/2013, até essa data subsistiu ali o citado "Centro de Distribuição" exigido desde quando firmado o protocolo de intenções.

11.2. No caso ora analisado, fluíram para o CNPJ 92.753.268/0052-62 (objeto da subvenção) produtos fabricados em outros estabelecimentos da STEMAC pelo valor de custo (artigo 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96), visando que esse estabelecimento concentrasse o saldo devedor do ICMS. A redução de 98% do saldo devedor do ICMS corresponde, na realidade, à venda de geradores produzidos em outros Estados da Federação que foram transferidos para o estabelecimento 92.753.268/0052-62, possibilitando que a contribuinte STEMAC recolha uma parte ínfima do ICMS que seria devido caso vendesse os produtos diretamente pelo estabelecimento

*originário (fabricante), sem transitá-los pelo estabelecimento de Itumbiara (GO).*

*11.3. Isso acaba motivando situações esdrúxulas, tais como um produto ser transferido de um estabelecimento da STEMAC situado no Rio Grande do Sul para o estabelecimento 92.753.268/0052-62, situado em Goiás, e ser posteriormente vendido para uma empresa situada no próprio Rio Grande do Sul. As vendas do estabelecimento 92.753.268/0052-62 para empresas gaúchas totalizaram mais de R\$83 milhões nos anos- calendário 2011 a 2014 (Planilha fls. 438 a 461). Nesse caminho, várias outras operações nada logísticas ocorreram, tais como produtos serem transferidos de um estabelecimento da STEMAC situado no RS para o estabelecimento incentivado em Itumbiara/GO e serem, posteriormente, vendidos para empresas situadas nos Estados de Santa Catarina, Paraná, São Paulo e Rio de Janeiro. As vendas do estabelecimento 92.753.268/0052-62 para empresas situadas nesses estados totalizaram mais de R\$860 milhões nos anos-calendário 2011 a 2014 conforme Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ (Fichas 21 a 26) e Escrita Contábil Fiscal - ECF. A título exemplificativo, o total das vendas para os Estados citados no mês 12/2014 totalizou R\$31.208.761,83 (fls. 462 a 467). Mesmo antes de fabricar qualquer equipamento gerador de energia elétrica no estabelecimento de Itumbiara/GO, as vendas já eram volumosas.*

*11.4. A análise das Notas Fiscais Eletrônicas - NFe relativas aos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM 85021319, 85021210, 85021110, 85023900, 85021311, 85022019 e 85371090 (principais produtos vendidos pela STEMAC ) emitidas por todos os estabelecimentos da pessoa jurídica entre 2011 e 2014 evidencia que diversos estabelecimentos (principalmente estabelecimentos situados no RS) transferiram produtos para o CNPJ nº 92.753.268/0052-62 por valores bastante inferiores ao preço de venda praticado pela empresa no mesmo período (preço de venda praticado tanto pelo 92.753.268/0052-62 quanto pelos outros estabelecimentos da pessoa jurídica). (Vide planilha fls. 468)*

*11.5. O valor de transferência informado nas NFe é o valor de custo dos produtos em questão, tal como definido pelo artigo 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Conforme planilha juntada às fls. 469, constatou-se que, do total de benefícios fiscais (subvenções) recebidos pela STEMAC, mais de R\$140 milhões correspondem a reduções do saldo devedor de ICMS relativo a venda de produtos recebidos em transferências originadas por outros estabelecimentos da pessoa jurídica. Inexiste lógica de se classificar esse tipo de benefício fiscal como uma subvenção para investimento. Não se pode relacionar uma simples revenda de produtos fabricados por outros estabelecimentos situados em outros Estados como subvenção e assim perceber vantagens fiscais.*

*11.6. Dessa forma, nota-se que os benefícios fiscais supracitados, em última análise, não foram suportados pelo Estado de Goiás, mas essencialmente pelo Estado do Rio Grande do Sul, contrariando o pontuado no item 7 acima. A título de exemplo do valor total das NFe de transferência, 97,2% (=R\$755.956.386,44 / R\$777.740.639,60)*

*foram emitidas por estabelecimentos situados no RS (planilhas fls. 476 a 872). O Estado de Goiás, por sua vez, não deixou de arrecadar valor algum ao conceder esses benefícios fiscais, mas, ao contrário, justamente pela concessão desses benefícios passou a ter uma receita correspondente a 2% do saldo devedor do ICMS originado pela venda de geradores produzidos em outros estados da federação e transferidos para o estabelecimento 92.753.268/0052-62, receita essa que representou cerca de R\$ 3,0 milhões nos anos-calendário 2011 a 2014 (Planilha fls. 470 a 474, linha L – Valor Total do ICMS a Recolher).*

*11.7. Ou seja, não se pode dizer que o benefício em questão representa uma subvenção para investimentos concedida pelo Estado de Goiás, já que o Estado de Goiás sequer teve uma renúncia fiscal ao estabelecer esse benefício. Em outras palavras, a renúncia fiscal foi suportada não só pelo Estado do Rio Grande Sul, mas também, em grande parte, pela União Federal.*

*11.8. Em resumo, não houve a necessidade de a STEMAC efetuar investimentos para usufruir da maior parte dos benefícios fiscais, bastou transitar pelo estabelecimento subvencionado (92.753.268/0052-62) produtos fabricados por outros estabelecimentos da empresa situados em outros Estados da Federação. Além disso, mesmo considerando a totalidade dos investimentos efetivamente realizados pela empresa no estabelecimento de Itumbiara, tem-se um valor muito inferior ao total dos benefícios fiscais recebidos até 31/12/2014 (R\$ 112.300.000,00 X R\$ 180.820.053,32). Ademais, o contribuinte segue recebendo benefícios fiscais significativos após janeiro/2015 e continuará assim, no mínimo, até o ano de 2020, de maneira que o total dos benefícios fiscais envolvidos será muito superior ao valor de R\$ 180 milhões, que foi recebido até 31/12/2014.*

## *12. FINANCIAMENTO DO SALDO DEVEDOR DO ICMS (item 8.1, letra "c")*

*12.1. Ao aderir ao Programa PRODUZIR, a empresa obteve, entre outras vantagens, um "financiamento" para o saldo devedor do ICMS no valor de até R\$371.782.327,57 (Resolução nº 1812/12-CE/PRODUZIR, fls. 192, contrato nº 06/2013 - PRODUZIR, fls. 174). No período objeto da fiscalização usufruiu de R\$15.431.725,52, tudo no ano-calendário de 2014. Observe-se que há nesses documentos previsão de redução do saldo devedor acumulado caso sejam comprovadas determinadas condições por parte da empresa beneficiária (Contrato nº 06/2013, fls. 177 e Resolução nº 1812/12, 197), ou seja, é um "financiamento" que pode ser "perdoado" (não necessariamente deverá ser pago). De fato, em relação às reduções do saldo devedor do ICMS relacionadas ao programa Produzir contabilizadas pela STEMAC no período de junho/2014 a maio/2015, a Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás autorizou o perdão de 100% do valor financiado (quitação total do saldo devedor sem qualquer desembolso (fls. 204/205, Termo de Liquidação, Protocolo do Requerimento e Prestação de Contas).*

*12.2. Para a quitação, bastou a STEMAC comprovar adimplência de tributos estaduais e federais, mostrar-se uma indústria de ponta, substituir produtos que eram adquiridos de fora do Estado de Goiás,*

*gerar 250 ou mais empregos diretos, e possuir programa de qualidade devidamente comprovado (fls. 191, 204/205). Nenhuma condição está relacionada à realização de investimentos fixos. Nesse ponto é irrelevante o parágrafo segundo da Cláusula Quarta do Contrato nº 06/2013 denominar de "subvenção para investimentos" o perdão/desconto em questão (fls. 177). Ressalte-se novamente que o contrato de financiamento firmado entre a STEMAC e a Agência de Fomento de Goiás, por meio do qual foi disponibilizado o crédito no valor de R\$404.925.171,26 que motivou as reduções do ICMS devido no valor total de R\$15.431.725,52 em 2014, prevê especificamente que o financiamento em questão é destinado para capital de giro (Contrato, Cláusula Primeira, fls. 174 e Resolução, item 12.1, fls. 199).*

### **13. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. R\$ 9.100.000,00 (item 8.1, letra "d")**

*13.1. O benefício fiscal de crédito presumido do ICMS no valor de até R\$9.100.000,00 foi uma inovação trazida pelo TARE nº 058/2014 (fls. 188 a 190), que veio complementar o TARE nº 001-210/2011 (fls. 168 a 172), tudo na esteira da modificação legislativa estadual introduzida pela Lei nº 18.051/13, que alterou a Lei nº 17.441/11 (fls. 206 a 209).*

*13.2. Ocorre que o TARE nº 058/2014 não estabeleceu quaisquer condições ou obrigações adicionais às que constavam originalmente no TARE nº 001- 210/2011. Uma nova subvenção demandaria novas exigências por parte do contribuinte, o que não ocorreu. Nesse caminho também não há como classificar esse benefício fiscal como uma subvenção para investimento, pois foi concedido de forma "graciosa" pelo Governo do Estado de Goiás. Observe-se que a STEMAC contabilizou o valor total de R\$9,1 milhões como subvenção em junho/2013, exatamente no mês em que foi publicada a Lei nº 18.051/2013 pelo Estado de Goiás, que trouxe modificações à Lei 17.441/2011. Porém, a STEMAC começou efetivamente a apropriar o crédito presumido em questão a partir de abril/2014 (fls. 475, planilha ECD - ICMS a Recuperar - LP).*

### **14. FINALIZAÇÃO**

*14.1. Verifica-se, portanto, que nos anos-calendário 2011 a 2014 a STEMAC contabilizou subvenções relacionadas ao ICMS devido no valor total de R\$180.820.053,32, sendo que R\$ 165.388.327,80 correspondem a créditos presumidos do ICMS e R\$15.431.725,52 correspondem ao financiamento do saldo devedor do citado imposto (conforme o quadro do item 8.2 acima). Nesse interregno "investiu" R\$112.300.000.00. Não há sincronia entre a percepção dos recursos e a sua utilização. Potencialmente essa vultosa diferença (R\$68,5 milhões) estava apta a servir de capital de giro ou até visitar o mercado financeiro a título de investimento.*

*14.2. Conforme exposto, todos esses valores foram considerados pela pessoa jurídica como subvenções para investimentos, sendo objeto de exclusões na apuração do lucro real dos anos-calendário de 2011 e 2012 e de ajustes negativos do RTT nos demais anos. Observou-se que os termos e contratos firmados entre a STEMAC e o Estado de Goiás, com base na Lei Estadual nº 17.441/2011, não prevêem um direcionamento específico dos recursos obtidos por meio de créditos*

*presumidos de ICMS. Existe apenas a obrigatoriedade de a pessoa jurídica investir R\$59.178.800,00 na execução de obras, aquisição de máquinas, equipamentos e demais investimentos fixos necessários à implantação do projeto fabril (Cláusula Segunda, inciso II, do TARE nº 001-210/2011, fls. 168 a 172). Para usufruir do restante dos recursos obtidos (mais de dois terços das subvenções recebidas nos anos-calendário 2011 a 2014), não há obrigatoriedade de a empresa realizar aquisições de bens de capital para implantação ou expansão do seu investimento.*

*14.3. Além disso, o contrato de financiamento firmado entre a STEMAC e a Agência de Fomento de Goiás, por meio do qual foi disponibilizado o crédito no valor de R\$404.925.171,26 que motivou as reduções do ICMS devido no valor total de R\$15.431.725,52 em 2014, prevê especificamente que o financiamento em questão é destinado para capital de giro (Cláusula Primeira do Contrato nº 06-2013 e Linha 12.1- Usos do quadro constante na Resolução nº 1812-12-CE).*

*14.4. Ao fim percebe-se também que o ônus financeiro relativo aos valores vertidos para o contribuinte STEMAC a título de "Subvenções para Investimento" não foram suportados pelos cofres do Estado de Goiás, tido como subvencionador.*

*14.5. Em síntese, os valores tidos por subvenção para investimento são, em sua totalidade, subvenções para custeio. Esses valores não tiveram o tratamento tributário adequado, então se consubstanciam em infração à legislação fiscal de regência.*

*15. DA INFRAÇÃO VERIFICADA 15.1. A infração considerada foi a de exclusões indevidas, não autorizadas pela lei, na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL. Especificamente, o contribuinte não computou no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL o valor das subvenções econômicas recebidas, em verdade subvenções de custeio, sob a forma de créditos presumidos de ICMS e financiamento do saldo devedor do citado imposto.*

*15.2. Relativamente ao ano-calendário de 2011, a fiscalizada não apurou Lucro, nem Prejuízo. O lançamento de ofício aproveitou saldo de prejuízo a compensar advindo de anos anteriores (2010 etc.) no total de R\$13.375.990,36, registrado na Parte B do LALUR como prescreve a legislação de regência (LALUR, fls. 242).*

*15.3. Realizou-se então as compensações legais utilizando os valores apontados pelo contribuinte em seus Livros de Apuração do Lucro Real - LALUR e de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (LACS), anos-calendário de 2011 a 2013 (fls. 245 a 417), valores esses corroborados com os indicados na Planilha "Controle de Bases Negativas de IRPJ e CSLL" apresentada pelo contribuinte às fls.418.*

*15.4. Tendo em vista o acima exposto, efetuou-se o lançamento de ofício, agregando multa de 75% (setenta e cinco por cento) conforme determina o inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.*

*15.5. Com base nos dados apurados, foram lavrados autos de infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls.876/895) e à Contribuição Social do Lucro Líquido – CSLL (fls.896/912), para o*

*período compreendido entre janeiro de 2011 a dezembro de 2014. O IRPJ totalizou R\$61.132.055,78 e a CSLL a importância de R\$25.647.518,90, num total de crédito tributário de R\$86.779.574,68.*

#### *DA IMPUGNAÇÃO*

*A autuada apresentou a impugnação de fls.959/985, acompanhada dos documentos de fls.986/2342, expondo, em síntese, que:*

*1. O aproveitamento do benefício fiscal em tela constitui subvenção para investimento, que, portanto, não pode ser tributado, nos termos do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 e demais disposições legais aplicáveis. Logo, não é devido o IRPJ e a CSLL, nem a multa lançada de ofício.*

*1.1. O entendimento exposto no relatório está em desconformidade com as circunstâncias fáticas do caso concreto e com o tratamento que a legislação estadual de Goiás dispensa ao programa PRODUZIR.*

*1.2. A qualificação do benefício fiscal como subvenção para investimento, para fins de não incidência de IRPJ e CSLL, depende exclusivamente das condições dispostas no Decreto-Lei n.º 1.598/1977.*

*2. Observadas as limitações do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 e das demais leis federais aplicáveis, para fins de não incidência de IRPJ e CSLL, cumpre a cada Estado, segundo sua política pública de desenvolvimento regional, editar as normas legais, regulamentares e contratuais que estatuem e regulam as doações do Poder Público e as isenções ou reduções de impostos para estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.*

*2.1. Carece de qualquer efeito jurídico a circunstância mencionada no relatório de que a Lei n.º 17.441/2011 seria casuística e engendrada para a STEMAC. O referido diploma legal, em seu art.2º, estabelece o objetivo de incentivar a implantação de empreendimento industrial de grupos geradores de energia elétrica, e, em seu art.4º, expressamente faz remissão ao regime jurídico geral do PRODUZIR.*

*2.2. O propósito da Lei n.º 18.051/2013 também é claro. Em sua exposição de motivos, por ocasião do encaminhamento do anteprojeto de lei ao governador do Estado de Goiás, o então secretário da Fazenda esclarece os objetivos da lei: “O principal objetivo da alteração ora proposta é incentivar a expansão do setor industrial de grupos de geradores de energia elétrica em Goiás, estimular a realização de investimentos, considerando que a indústria de grupos geradores pactua que aumentará em mais de três vezes o valor de investimento inicialmente previsto, o que resultará em aumento de competitividade estadual nessa área e a criação de novos empregos”.*

*2.3. A legislação estadual prescreve prazo (alongado) para a realização do investimento. Logo, não faz sentido a afirmação do Fisco de que o benefício fiscal auferido seria maior do que o investido entre 2011 e 2014 e, ainda, que isso descaracterizaria a subvenção para investimento.*

*3. No caso do PRODUZIR, a prova de que o contribuinte de fato destinou o montante do crédito presumido apurado para investimentos*

*dessa natureza é a prova contábil e documental dessa destinação mediante as amortizações ao longo da fruição do benefício.*

*3.1. A STEMAC não só cumpriu com os compromissos assumidos, mas os superou.*

*4. A subvenção para investimento exige a sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o animus de subvencionar para investimento, impõe-se, também, a efetiva aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação, ou expansão do empreendimento econômico projetado. E isso é o que se depreende do Protocolo de Intenções, do Projeto do PRODUZIR, das Leis 17.441/2011 e 18.051/2013 e dos TAREs 210/2011, 58/2014 e 116/2014.*

*4.1. Todas as características para identificação das subvenções para investimento estão presentes, a saber: a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; b) a efetiva aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; c) beneficiar diretamente a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.*

*5. Os requisitos mencionados no Parecer Normativo CST nº 112/1978 não têm cabimento, por terem extrapolado os limites do Decreto-Lei nº 1.598/1977.*

*6. O art. 19 da Lei nº 4.320/1964, a Lei de Finanças Públicas, impede que haja a transferência de recursos do Estado para custeio de empresas privadas sem que haja prévia e expressa autorização de lei especial, ou seja, os recursos objeto do benefício fiscal concedido à STEMAC para instalação de sua fábrica em Itumbiara apenas poderia ser considerado subvenção para custeio se assim a lei goiana tivesse previsto - o que não é o caso.*

*7. Resta clara a possibilidade de reduzir a multa aplicada, ante seu evidente caráter confiscatório, proibido pela Constituição Federal.*

Processada a *Defesa*, foi proferido pela 5ª Turma da DRJ/SPO o v. Acórdão, ora recorrido, negando provimento às razões apresentadas, mantendo o lançamento de ofício perpetrado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014*

*CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERÍSTICAS. NÃO COMPROVAÇÃO. INCIDÊNCIA.*

*Valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, de regra, receita tributável, devendo*

*integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ressalvada a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovados os requisitos estabelecidos na legislação tributária que a caracterizem.*

*SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DE RECURSOS. DESPESAS DE CUSTEIO. TRIBUTAÇÃO.*

*Subvenção para investimento é a transferência de recursos destinados à aplicação em bens e direitos visando implantar e expandir empreendimentos econômicos, não sendo reconhecido como tal o incentivo que consiste na liberação de recursos destinados ao custeio da atividade econômica, que ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014*

*PARECER NORMATIVO CST Nº 112/1978. MULTA DE OFÍCIO.*

*ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.*

*O exame de alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade é de exclusiva competência do Poder Judiciário.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Diante de tal revés, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 2402 a 2444), em suma, reiterando suas alegações de defesa já trazidas nos autos, bem como apontando, especificamente, as razões de reforma do v. Acórdão recorrido.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

**Voto**

## Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella - Relator

O Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Assim como relatado, temos que a matéria agora sob análise resume-se exclusivamente a *glosa* de exclusões, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de valores referentes ao Programa *PRODUZIR*, instituído pelo Estado de Goiás, e tratado pela Contribuinte como *subvenção de investimento*.

A fundamentação jurídica central, *cerne* do lançamento de ofício, é a suposta natureza de *subvenção de custeio* desses mesmos valores percebidos e excluídos das bases tributáveis pela Recorrente, como se ilustra a seguir no trecho conclusivo do TVF (fls. 938):

Conforme exposto no item **5.2** desta análise, todos esses valores foram considerados pela pessoa jurídica como subvenções para investimentos, sendo objeto de exclusões na apuração do lucro real dos anos-calendário de 2011 e 2012 e de ajustes negativos do RTT nos demais anos. Observamos que os termos e contratos firmados entre a STEMAC e o Estado de Goiás com base na Lei Estadual nº 17.441/2011, **não preveem** um direcionamento específico dos recursos obtidos por meio de créditos presumidos de ICMS. Existe apenas a obrigatoriedade de a pessoa jurídica investir R\$ 59.178.800,00 na execução de obras, aquisição de máquinas, equipamentos e demais investimentos fixos necessários à implantação do projeto fabril (Cláusula Segunda, inciso II, do TARE nº 001-210/2011, fls. 168 a 172). Para usufruir do restante dos recursos obtidos (mais de **dois terços** das subvenções recebidas nos anos-calendário 2011 a 2014), não há obrigatoriedade de a empresa realizar aquisições de bens de capital para implantação ou expansão do seu investimento.

Além disso, o contrato de financiamento firmado entre a STEMAC e a Agência de Fomento de Goiás, por meio do qual foi disponibilizado o crédito no valor de R\$ 404.925.171,26 que motivou as reduções do ICMS devido no valor total de R\$ 15.431.725,52 em 2014, prevê especificamente que o financiamento em questão é destinado para capital de giro (Cláusula Primeira do Contrato nº 06-2013 e Linha 12.1- Usos do quadro constante na Resolução nº 1812-12-CE).

Ao fim percebemos também que o ônus financeiro relativo aos valores vertidos para o contribuinte STEMAC a título de "Subvenções para Investimento" não foram suportados pelos cofres do Estado de Goiás, estado tido como subvencionador, tudo conforme narrativa detalhada no item **5.3**.

Em síntese conclusiva os valores tidos por subvenção para Investimento são em sua totalidade **Subvenções para Custeio**. Esses valores não tiveram o tratamento tributário adequado então se consubstanciam em infração à legislação fiscal de regência.

Tal tema foi devidamente impugnado na primeira oportunidade de *defesa* da Contribuinte neste feito, sendo afastas tais razões pela DRJ *a quo*, que manteve o fundamento adotado pela Autoridade Fiscal nas Autuações, como devidamente relatado.

Ofertado o Recurso Voluntário, a natureza de *subvenção de investimento* do Programa *Produzir* foi novamente sustentada em suas razões, revelando-se ainda ser matéria controversa no feito.

Posto isso, dispensadas maiores elucubrações sobre a matéria, temos que tal tema foi tratado na recém editada Lei Complementar nº 160/2017, especificamente em seus arts. 3º, 9º e 10, fazendo expressa menção a demandas administrativas em curso - como a presente. É inquestionável a incidência de tais normas ao presente feito. Confira-se:

*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.*

(...)

*Art. 9º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:*

*"Art. 30. ....*

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

*§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados."*

*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. (destacamos)*

Como se verifica da leitura do art. 10 acima colacionado, a *produção de efeitos* do conteúdo do art. 9º (inserção dos §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12.973/14) ficou condicionada ao atendimento dos requisitos arrolados no art. 3º.

E, em face de tal alteração legislativa e condicionamento legal, veio a edição do Convênio CONFAZ nº 190/2017, regulando as alterações promovidas no art. 30 da Lei nº 12.973/14 pela novel Lei Complementar e os procedimentos a serem adotados pelas *partes* envolvidas.

Assim dispõe tal normativo infralegal nacional nas suas Cláusulas Segunda, Terceira, Quarta e Quinta:

***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.*

**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.*

*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.*

Diante disso, apresenta-se cenário no qual os prazos que regulam a produção de efeitos dessa *norma superveniente*, que diretamente altera o tratamento legal da matéria a ser enfrentada em julgamento, ainda não se esgotaram.

Nesse sentido, inclusive em homenagem à devida cautela jurisdicional, não se pode ou deve prosseguir com a apreciação do presente processo administrativo. A medida adequada é o sobrestamento do feito.

Tal postura foi adota pela C. 1ª Turma da C. CSRF deste E. CARF na Resolução nº 9101-000.039, de relatoria da I. Conselheira Cristiane Silva Costa, publicada em 23/02/2018. Confira-se o trecho final de tal decisão, sobre a adoção do sobrestamento:

*Os citados prazos ainda não decorreram com relação ao benefício fiscal ora analisado (Desenvolve). 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, após debates entre os componentes do Colegiado, a maioria ponderou pelo sobrestamento do processo até 29/12/2018, dia seguinte ao prazo para registro referido.*

*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 Lei Complementar 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 e remessa dos autos à unidade de origem, que deve intimar o contribuinte em 29/12/2018 para que comprove o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.*

*Conclusão*

*Por tais razões, voto pelo conhecimento do recurso e sobrestamento até 29/12/2018, intimando-se o contribuinte para que comprove o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.*

A mesma medida também já foi adota diversas vezes por esta mesma C. 2ª Turma Ordinária, sob os mesmos fundamentos e premissas, como ilustra a Resolução nº 1402-000.570, de relatoria do I. Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, de votação unânime, publicado em 21/06/2018.

Diante de todo o exposto, resolve-se por encaminhar os autos à Unidade Local a fim de que o sujeito passivo seja intimado a demonstrar a adoção, pelo Estado de Goiás, das providências estabelecidas nas cláusulas do Convênio ICMS 190/17, ficando o julgamento sobrestado até que seja demonstrado tal fato ou até que sejam esgotados os prazos lá fixados, considerando as alterações do Convênio ICMS nº 51/2018 e eventuais novas prorrogações, o que ocorrer em primeiro lugar.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella