



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

Processo nº 11080.731977/2013-79
Recurso nº Especial do Procurador
Resolução nº **9101-000.053 – 1ª Turma**
Data 08 de maio de 2018
Assunto IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PERTO S A PERIFERICOS PARA AUTOMACAO

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos em conhecer do Recurso Especial em relação à subvenção de investimentos e em não analisar, por ora, o tema preclusão. Resolvem, ainda, por maioria de votos, em determinar o sobrestamento do processo até 29/12/2018, com a remessa dos autos à Unidade de Origem, a fim de intimar o contribuinte para que comprove, quando tiver conhecimento, o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, inciso II 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que entenderam que a diligência deveria ser cumprida pela Unidade de Origem. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Flávio Neto. Originalmente, nos termos do Art. 60 do anexo II do RICARF, os conselheiros André Mendes Moura, Rafael Vidal de Araújo, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Viviane Vidal Wagner e Gerson Macedo Guerra acompanharam a relatora; Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio votaram pela resolução a ser cumprida pela unidade de Origem; Adriana Gomes Rêgo votou por rejeitar a proposta de resolução para entrar no mérito.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

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

Julgamento iniciado na reunião de 04/2018. Na conclusão do julgamento, em 08/05/2018, participaram os conselheiros José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Viviane Vidal Wagner; ausente o conselheiro André Mendes Moura, sem substituto, cujo voto ficou consignado na ata da reunião anterior

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de auto de infração de IRPJ e CSLL, com imposição de multa de 75%, além de multa isolada sobre estimativas mensais.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 3253):

3.1. CARACTERÍSTICAS E NATUREZA JURÍDICA DAS SUBVENÇÕES Em 1978 a Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal editou o Parecer Normativo CST 112, de 29-12-1978, que teve por objetivo consolidar o tratamento a ser dado às subvenções recebidas por pessoas jurídicas para fins de tributação do imposto sobre a renda.(...)

3.2. TRATAMENTO FISCAL DAS SUBVENÇÕES A PARTIR DO ANO-CALENDÁRIO 2008 – IRPJ E CSLL Isto posto, cabe observar eu as disposições dos incisos do artigo 443 do RIR/1999 foram derogadas em razão das alterações na Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações). A alínea 'd' do §1º do art. 182 desta Lei, que determinava a classificação das contas que registrassem as doações e as subvenções para investimentos como reservas de capital, foi expressamente revogada pelo artigo 10 da Lei 11.638/2007, que entrou em vigor em 01-01-2008.

Em razão disso, a Lei 11.941/2009, que por meio do artigo 15 instituiu o Regime Transitório de Tributação – RTT, estabeleceu também no seu artigo 18 um outro método de escrituração contábil aplicável às subvenções para investimento, inclusive para aquelas decorrentes de isenção ou redução de impostos, concedidas 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. (...)

Tudo considerado, para que a subvenção seja tida como de investimento em face da legislação que regula o imposto de renda da pessoa jurídica, é imprescindível ostentar as características elencadas no Parecer Normativo CST 112/1978. E para que essa subvenção de investimento deixe de ser computada na base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro real o beneficiário (...)

4. DAS INFRAÇÕES FISCAIS 4.1. EXCESSO DE EXCLUSÃO DE SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL (...)

Conforme referido no item 3.1, dentre as características imprescindíveis da subvenção para investimento está a necessidade de que o montante da subvenção seja aplicado especificamente em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimento econômico previamente definido, de modo que a simples aplicação dos recursos decorrentes de subvenção em investimentos aleatoriamente escolhidos pelo subvencionado não autoriza a classificação como efetiva subvenção para investimento. Além disso, deve haver sincronia entre a intenção do ente subvencionador e a ação da pessoa jurídica subvencionada.

Os investimentos efetuados pelo fiscalizado e vinculados a cada um dos atos concessórios de subvenção governamental foram comprovados por meio da apresentação de seis volumes encadernados contendo as respectivas notas fiscais. Além disso, também foram apresentados quadros demonstrativos contendo a relação e valores das notas comprobatórias dos investimentos efetuados (fls. 1356/1379).

(...)

Como resultado desta análise, foi apurada a seguinte situação:

- Demonstrativo relativo ao 4º Termo aditivo de Rerratificação do Protocolo 080/97 (fls. 3243) (...) neste caso, a totalidade dos valores subvencionados, realmente, constitui subvenção para investimento.

- Demonstrativo relativo ao Termo de Acordo ACP 001/2005 (fls. 3244): O ato que concedeu a subvenção governamental estabeleceu a necessidade de realização de investimentos fixos no valor de R\$ 2.520.000,00. No ano-calendário de 2005, o contribuinte efetuou investimentos no montante de R\$ 2.771.244,56, cumprindo integralmente a obrigação prevista no ato de concessão da subvenção. Desde janeiro/2005, o montante de receitas de subvenção reconhecidas pelo fiscalizado atingiu R\$ 32.169.529,34. Tendo em vista que, para ser considerada subvenção para investimento, existe a necessidade de que o montante subvencionado seja aplicado especificamente em bens ou direitos previamente definidos na concessão do benefício, e que a simples aplicação dos recursos decorrentes de subvenção em investimentos aleatoriamente escolhidos pelo subvencionado não autoriza a classificação como efetiva subvenção para investimento, todos os valores de receitas reconhecidas no ano-calendário de 2008 (período abrangido na ação fiscal), cujo montante atingiu R\$ 11062.171,94, constituiu, em verdade, subvenção para custeio ou operação, que foi indevidamente excluído na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da contribuição social.

Demonstrativo relativo ao Termo de Acordo ACP 002/2009 (fls. 3245): (...) A subvenção governamental estava vinculada à realização de investimentos fixos no valor de R\$ 3.280.000,00 No ano-calendário de 2009, o contribuinte efetuou investimentos no valor de R\$ 6.580.317,05, e reconheceu receitas de subvenção que atingiram R\$ 26.837.609,05. Assim como na situação anterior, para ser considerada subvenção para investimento, o montante subvencionado deve ser aplicado especificamente em bens ou direitos previamente definidos no ato concessório(...). Neste caso, toda a receita excedente ao valor do investimento estabelecido no ato concessório, no valor de R\$

23.557.609,05, constitui subvenção para custeio ou operação, que foi indevidamente excluída na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da contribuição social.

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto por julgá-la improcedente:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2008 DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O lançamento por homologação ocorre quando o sujeito passivo da obrigação tributária apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto devido, ainda que parcialmente, sem prévio exame da autoridade administrativa, hipótese em que a contagem do prazo decadencial se rege pelo disposto no art. 150, § 4º, do CTN, quando ausente imputação de dolo, fraude ou simulação.

Inexistindo pagamento, a contagem do prazo decadencial é feita pela regra geral contida no art. 173 do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2008, 2009 SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIO FISCAL. ICMS. EXCESSO DE VALOR. As subvenções para investimentos passíveis de exclusão da apuração do lucro real, da base de cálculo da CSLL, da contribuição ao PIS e da Cofins são aquelas que, recebidas do Poder Público com este objetivo, ainda que em função de redução de impostos, sejam efetiva e especificamente aplicadas pelo beneficiário nos investimentos previstos e valorados pelo ente governamental concedente.

Não havendo esta comprovação, a subvenção é tida como de custeio e, como tal, tributada.

OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. ESTIMATIVAS MENSAS. IRPJ. CSLL. Constatada a falta/insuficiência do recolhimento das estimativas devidas, fica a pessoa jurídica sujeita à multa de ofício isolada sobre os valores inadimplidos.

PEDIDO POR JUNTADA DE PROVAS. Indefere-se o pedido para juntada de provas após o oferecimento da impugnação, em observância ao disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, principalmente se a impugnante não informou quais elementos almeja apresentar e o que pretende especificamente provar com eles.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. fls. 3.471/3.506), ao qual a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento decidiu por dar provimento ao recurso, além de acolher a decadência do PIS e da COFINS, em acórdão cuja ementa se transcreve a seguir:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2008, 2009 DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR
HOMOLOGAÇÃO.*

O lançamento por homologação ocorre quando o sujeito passivo da obrigação tributária apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto devido, ainda que parcialmente, sem prévio exame da autoridade administrativa, hipótese em que a contagem do prazo decadencial se rege pelo disposto no art. 150, § 4º, do CTN, quando ausente imputação de dolo, fraude ou simulação.

*MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS
ESTIMATIVAS MENSASIS - DECADÊNCIA.*

*As estimativas mensais representam uma obrigação autônoma e de natureza diversa daquela prevista no caput do art. 150 do CTN, cujo surgimento, inclusive, independente da ocorrência do fato gerador do tributo (lucro real), e que, por isso, não se subsume às disposições do referido art. 150, mas sim à regra geral do art. 173, I, do CTN
CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUTOR DE CUSTO. TRIBUTAÇÃO FEDERAL. DESCABIMENTO.*

Os créditos presumidos de ICMS são, financeiramente, renúncia de receita dos estados e, contabilmente, redutores de custos tributários para os contribuintes, não configurando renda ou receita deles, não cabendo, portanto, a tributação pelo IRPJ, pela CSLL, pelo PIS ou pela COFINS.

Em 06/12/2016, os autos foram remetidos à Procuradoria, que interpôs recurso especial em 13/01/2017. Neste recurso, alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas:

(i) natureza do benefício estadual, que entende seja subvenção para custeio, indicando os acórdãos paradigmas nº:

(i.a) 9101-01.239 (processo administrativo nº 13502.000928/2006-89), no qual se decidiu: “*A inexistência, na lei concessiva do benefício fiscal, de elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, impede a qualificação do incentivo como subvenção para investimento.*”

(i.b) 1101-001.228 (processo administrativo nº 10380.720566/201319), constando desta decisão: “*Parcela de receita tributária dispensada de recolhimento pelo governo estadual a contribuinte de ICMS, a título de crédito presumido, vinculada apenas a elevação do nível de recolhimento do imposto, configura receita de subvenção para custeio e integra o resultado operacional da pessoa jurídica.*”

(ii) decadência do PIS e da COFINS, sustentando que na hipótese de compensação em DCTF, a decadência estaria submetida ao artigo 173, I, do CTN, tendo apresentado os seguintes acórdãos paradigmas:

(ii.a) 9303-002.384 (processo administrativo nº 13816.000854/2003-02), *verbis*: “*entendo que compensação e pagamento não se confundem, embora ambas sejam formas de extinção do crédito tributário, assim como a prescrição e a decadência, todas modalidades de extinção previstas respectivamente nos §§ 2º, 1º e 5º do art. 156 do CTN.*”

(ii.b) 2302-01871(processo administrativo nº 37311.012465/2006-11), “*não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN.*”

O recurso especial da Procuradoria foi admitido pelo Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo), nos seguintes termos:

a) Subvenção de Investimento Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que a inexistência, na lei concessiva do benefício fiscal, de elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, impede a qualificação do incentivo como subvenção para investimento. Ademais, a parcela de receita tributária dispensada de recolhimento pelo governo estadual a contribuinte de ICMS, a título de crédito presumido, vinculada apenas a elevação do nível de recolhimento do imposto, configura receita de subvenção para custeio e integra o resultado operacional da pessoa jurídica. (...)

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que os créditos presumidos de ICMS são, financeiramente, renúncia de receita dos estados e, contabilmente, redutores de custos tributários para os contribuintes, não configurando renda ou receita deles, não cabendo, portanto, a tributação pelo IRPJ, pela CSLL, pelo PIS ou pela COFINS.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

b) Decadência (...)

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que os tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar o disposto no art. 150, § 4º do CTN. Havendo então o pagamento antecipado, haverá a extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Entretanto, se não houver o pagamento antecipado não se aplica o disposto no art. 156, inciso VII do CTN; deve, assim, ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Ocorre que a compensação e pagamento não se confundem, embora ambas sejam formas de extinção do crédito tributário. (...)

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que o lançamento por homologação ocorre quando o sujeito passivo da obrigação tributária apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto devido, ainda que parcialmente mediante compensação, sem prévio exame da autoridade administrativa, hipótese em que a

contagem do prazo decadencial se rege pelo disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.(...)

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial, interposto pela PGFN, admitindo a rediscussão das matérias relativas à (a) subvenção de investimento e (b) decadência.

O contribuinte foi intimado em 10/03/2017 (fls. 3645), apresentando contrarrazões ao recurso especial em 27/03/2017. Alega, em síntese, que:

(i) Haveria preclusão quanto à discussão de decadência do PIS e COFIS sobre valores dos créditos presumidos de ICMS apropriados entre 2008 e 2009, eis que o recurso especial teria limitado a discussão ao período de janeiro a outubro de 2008;

(ii) Ausência de divergência na interpretação da lei tributária com relação à subvenção para investimento, considerando que os acórdãos paradigmas (acórdãos 9101-01.239 e 1101-01.228) tratariam de benefícios de outros Estados, com outras condições;

(iii) O próprio auditor fiscal, no caso dos autos, não teria negado a existência de investimentos em 2008 e 2009, em contrapartida ao crédito presumido apropriado, enquanto nos paradigmas não havia a necessidade de qualquer contrapartida;

(iv) O voto vencedor do acórdão recorrido teve por fundamento afastar a qualificação dos créditos presumidos como subvenções, para investimento ou custeio (identificando-os como “renúncia fiscal”), sem que haja similaridade com acórdãos paradigmas;

(v) No mérito, reitera as razões de manutenção do acórdão recorrido, sustentando que haveria decadência de PIS e COFINS também quanto ao período de janeiro a outubro de 2008;

(vi) Pede também seja mantido afastamento, no mérito – se vencido quanto à alegação de preclusão –, quanto aos créditos presumidos de ICMS apropriados em 2008 e 2009;

(vii) Sustenta, ainda, deve ser mantido o acórdão recorrido relativamente ao IRPJ e CSLL

Em memoriais apresentados na sessão de março de 2018, o contribuinte informou que o Estado do RS publicou Decreto (nº 58.898, de 29 de janeiro de 2018), retificando o benefício fiscal em análise nestes autos. Além disso, informou de decisão judicial favorável nos autos de proc. judicial quanto a exercícios futuros. Diante disso, o processo foi retirado de pauta em março, sendo reincluído na reunião seguinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Questão de Ordem

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

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

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

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

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

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

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

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

Pondero que a Recorrida pleiteia seja reconhecida a preclusão em parte quanto à exigência do PIS e a COFINS. No entanto, diante da natureza da Resolução ora proposta não é razoável esta Turma da CSRF decidir a respeito de possível preclusão como alegado.

Esclareço que a legislação federal autoriza o apartamento dos autos em duas hipóteses: (a) quando não apresentada impugnação administrativa pelo contribuinte (Decreto nº 70.235/1972, art. 21) e (b) quando apresentada desistência parcial pelo contribuinte recorrido

(RICARF, art. 78, §4º). Nenhuma das hipóteses de apartamento se aplica ao caso dos autos, até porque a Resolução pela Turma – se acolhida pela maioria do Colegiado– não terá efeitos definitivos, cabendo novo julgamento, como prevê o artigo 63, §5º, do RICARF, acima colacionado. Assim, eventual decisão a respeito da preclusão não conteúdo decisório e eficácia para fins de apartamento dos autos.

Diante disso, entendo que a decisão a respeito da preclusão deve ser tomada quando retornarem os autos após sobrestamento proposto.

Conhecimento: Divergência na Interpretação da Lei Tributária quanto à Subvenção para Investimento

O recurso especial é tempestivo, tendo sido admitido pelo Presidente de Câmara relativamente às duas matérias recorridas.

O Recorrido pleitea não seja conhecido o recurso, em síntese, pelas seguintes razões:

(a) Ausência de divergência na interpretação da lei tributária com relação à subvenção para investimento, considerando que os acórdãos paradigmas (acórdãos **9101-01.239** e **1101-01.228**) tratariam de benefícios de outros Estados, com outras condições;

(b) O próprio auditor fiscal, no caso dos autos, não teria negado a existência de investimentos em 2008 e 2009, em contrapartida ao crédito presumido apropriado, enquanto nos paradigmas não havia a necessidade de qualquer contrapartida;

(c) O voto vencedor do acórdão recorrido teve por fundamento afastar a qualificação dos créditos presumidos como subvenções, para investimento ou custeio (identificando-os como “renúncia fiscal”), sem que haja similaridade com acórdãos paradigmas.

O tratamento, pelos acórdãos paradigmas, de benefício de outro Estado da Federação não impede o conhecimento do recurso especial, quando os acórdãos interpretaram a legislação federal de forma divergente.

Lembro que o primeiro acórdão paradigma (**9101-01.239**) tem o seguinte contexto fático descrito em seu relatório:

A matéria objeto do recurso refere-se à redução ou a concessão de crédito presumido referente ao ICMS devido aos Estados da Bahia e de Pernambuco, por força de Programas de Desenvolvimento firmados entre as unidades federadas e a contribuinte, tendo o Acórdão recorrido entendido que não seriam hipóteses de subvenção para custeio concedido pelo poder público. Nesse diapasão, não se lhes aplicaria a norma prevista no art. 392 do RIR/1999, assim como, a interpretação do Parecer Normativo CST nº 112/78 estaria equivocada.

Na sua peça recursal, o Representante da Fazenda Nacional afirma que o incentivo em questão representa subvenção de custeio e, portanto, passível de incidência do IRPJ e de toda a tributação constante no lançamento fiscal, tendo havido, no Acórdão recorrido, mácula ao art. 44, IV, da Lei nº 4.506/64 e ao art. 392 do RIR/1999, cuja interpretação dada pelo Parecer Normativo CST nº 112/78 merece aplausos.

Diante desse panorama fático, decidiu esta Turma da CSRF no **primeiro acórdão paradigma (9101-01239)**, conforme voto vencedor elaborado pelo ex-Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias:

Com bem assinalado no voto do i. Relator, para serem caracterizados como subvenção para investimento, os benefícios fiscais, devem ser submetidos a cuidadoso exame jurídico do ato concessivo e das respectivas disposições regulamentares.

O fato da lei que institui o benefício revelar a intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público de transferir capital para a iniciativa privada, é apenas indicativo de tratar-se de subvenção para investimento, pois sua correta qualificação, inequivocamente, depende dos requisitos e exigências estipuladas para a fruição do benefício, cujas características permitem assegurar o efetivo cumprimento dos objetivos da norma concessiva.

Assim, verificar se tal benefício pode ser considerado, para fins fiscais, como subvenção para investimento, ou para custeio, implica investigar a natureza jurídica do benefício, com destaque para os pontos da lei concessiva que estabelecem os critérios quantitativos e qualitativos, bem como os requisitos e mecanismos que assegurem a efetiva “implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, tal como preconizado pelo Decreto-Lei nº 1.598/77.

Pois bem, no caso do Prodepe, a subvenção governamental está prevista na Lei Estadual nº 11.675, de 1999, que foi regulamentada pelo Decreto nº 21.959, de 1999.

O art. 1º da Lei, cujos excertos principais foram acima transcritos, dispõe sobre as características do benefício fiscal. Ao apreciar seus elementos caracterizadores, firmei convicção no sentido de que, a despeito da intenção governamental em conceder o incentivo com “a finalidade de atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista de Pernambuco”, efetivamente não foi assegurada a destinação dos recursos na “implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos”.

Conforme entendimento que já manifestei neste Colegiado, é condição legal para que as subvenções sejam qualificadas como de “investimento”, além da manifestação do ente subvencionador dispondo que os recursos devem ser aplicados na implantação ou expansão de empreendimento, que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, conforme os critérios quantitativos e qualitativos fixados no ato concessivo. Se a norma que institui o benefício estabelece determinadas exigências documentais, mas não fixa de modo taxativo tais critérios, os requisitos estipulados

para fruição do benefício passam a representar mera formalidade, que se descumprida por parte do beneficiário, não acarreta nenhum tipo de sanção.

In casu, o benefício concedido pelo Estado de Pernambuco não obriga a destinação dos valores subvencionados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Como se verifica pelo teor ato concessivo, o auxílio obtido por meio de crédito presumido do ICMS evidencia uma redução do desembolso financeiro, podendo ser utilizado pela empresa na forma que lhe for mais conveniente. Neste mesmo sentido, observa-se pela análise do atos regulamentares, que existem algumas exigências, porém nenhuma delas fixa a destinação do valor correspondente à subvenção ou o montante equivalente, na aplicação específica do projeto apresentado para habilitação no programa.

Assim, não vislumbro respaldo jurídico para enquadrar tal benefício como subvenção para investimento, cujos requisitos devem estar prescritos na lei concessiva e estritamente observados pelo contribuinte.

Ademais, conforme o disposto na própria lei instituidora do programa, a sociedade beneficiária pode, ao pleitear sua habilitação, optar em destinar os recursos para investimento fixo ou capital de giro, verbis: (...)

Diante de tal faculdade, me parece que, apesar das exigências regulamentares fixadas para a concessão do benefício à Recorrida, não há um efetivo mecanismo de fiscalização e controle que possibilite o ente subvencionador assegurar que a parcela correspondente à renúncia fiscal, ou seu equivalente, tenha sido destinada à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Seria de se admitir que tal direcionamento se desse em momento não coincidente com a utilização do crédito presumido decorrente do incentivo, porém, nem isso foi possível aferir com base nos elementos caracterizadores do benefício do Prodepe.

Assim, ante a inexistência destes elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, é forçoso reconhecer que o benefício fiscal, caracterizado pela redução do valor a ser arrecadado pelo contribuinte, não pode ser qualificado como subvenção para investimento, mas para custeio, devendo seus valores serem computados na determinação do lucro operacional, conforme o art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506, de 1964, na forma determinada pela autoridade fiscal nos presentes autos

O primeiro acórdão paradigma (**9101-01239**), portanto, interpreta a legislação federal, tratando da exigência aplicação efetiva dos recursos correspondentes à subvenção.

A similitude fática com o caso dos autos é evidente, eis que a autuação fiscal fundamentou-se na “necessidade de que o montante subvencionado seja aplicado especificamente em bens ou direitos previamente definidos na concessão do benefício” (trecho do TVF).

Quanto à divergência na interpretação da lei tributária, também entendo existente quanto ao primeiro paradigma, eis que sob o mesmo contexto fático (créditos presumidos estaduais), houve decisão administrativa em sentido diametralmente oposto. Enquanto o primeiro acórdão paradigma (9101-01239) revela a manutenção de auto de infração, o acórdão recorrido afasta a exigência tributária.

Assim, vislumbro divergência na interpretação da lei tributária com relação ao primeiro paradigma (9101-01239), razão pela qual conheço do recurso especial com relação a este acórdão.

Lembro que no caso destes autos o auditor fiscal reconheceu a existência de investimento, em valores bastante inferiores aos valores de receitas de subvenção. O que suplantou o investimento exigido em ato concessório estadual, foi identificado como subvenção para custeio:

- Demonstrativo relativo ao Termo de Acordo ACP 001/2005 (fls. 3244): O ato que concedeu a subvenção governamental estabeleceu a necessidade de realização de investimentos fixos no valor de R\$ 2.520.000,00. No ano-calendário de 2005, o contribuinte efetuou investimentos no montante de R\$ 2.771.244,56, cumprindo integralmente a obrigação prevista no ato de concessão da subvenção. Desde janeiro/2005, o montante de receitas de subvenção reconhecidas pelo fiscalizado atingiu R\$ 32.169.529,34. Tendo em vista que, para ser considerada subvenção para investimento, existe a necessidade de que o montante subvencionado seja aplicado especificamente em bens ou direitos previamente definidos na concessão do benefício, e que a simples aplicação dos recursos decorrentes de subvenção em investimentos aleatoriamente escolhidos pelo subvencionado não autoriza a classificação como efetiva subvenção para investimento, todos os valores de receitas reconhecidas no ano-calendário de 2008 (período abrangido na ação fiscal), cujo montante atingiu R\$ 11.062.171,94, constituiu, em verdade, subvenção para custeio ou operação, que foi indevidamente excluído na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da contribuição social.

Demonstrativo relativo ao Termo de Acordo ACP 002/2009 (fls. 3245): (...) A subvenção governamental estava vinculada à realização de investimentos fixos no valor de R\$ 3.280.000,00 No ano-calendário de 2009, o contribuinte efetuou investimentos no valor de R\$ 6.580.317,05, e reconheceu receitas de subvenção que atingiram R\$ 26.837.609,05. Assim como na situação anterior, para ser considerada subvenção para investimento, o montante subvencionado deve ser aplicado especificamente em bens ou direitos previamente definidos no ato concessório(...). Neste caso, toda a receita excedente ao valor do investimento estabelecido no ato concessório, no valor de R\$ 23.557.609,05, constitui subvenção para custeio ou operação, que foi indevidamente excluída na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da contribuição social.

No caso do primeiro acórdão paradigma (9101-01239) a legislação sequer obriga a contrapartida em investimento, como explicita o voto vencedor:

In casu, o benefício concedido pelo Estado de Pernambuco não obriga a destinação dos valores subvencionados na implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Este fato não prejudica o conhecimento do recurso especial. Afinal, ambos os casos tratam de benefício fiscal estadual sem investimento com valor equivalente aos créditos concedidos, seja porque a lei estadual sequer exigia investimento (como descreve o primeiro acórdão paradigma), seja porque a lei estadual exigia investimento em valor baixo, comparado com o crédito concedido (acórdão recorrido). Em ambos os casos, a pacificação da interpretação da lei tributária, para saber se necessária a equivalência entre investimento e crédito concedido, caberá a esta Turma da CSRF, exatamente porque os acórdãos – analisando casos similares (não idênticos) – concluíram pela interpretação da lei federal de forma distinta.

Por fim, entendo que a distinção da tese jurídica vencedora também não prejudica o conhecimento do recurso especial. O contribuinte sustenta que o voto vencedor do acórdão recorrido teve por fundamento afastar a qualificação dos créditos presumidos como subvenções, para investimento ou custeio (identificando-os como “renúncia fiscal”), sem que haja similaridade com acórdãos paradigmas. No entanto tal fato reforça a necessidade de julgamento do recurso especial e interpretação da legislação federal, para conclusão sobre a natureza jurídica de créditos presumidos concedidos por Estados, para fins de enquadramento – ou não – como subvenção para investimento.

Diante destas razões, entendo pelo conhecimento do recurso especial da Procuradoria com fundamento no **primeiro acórdão paradigma (9101-01239)**.

De toda forma, analiso também o segundo acórdão paradigma, para confirmar o conhecimento do recurso especial.

O **segundo acórdão paradigma (1101-01228)** tem descrito o contexto fático em seu relatório, como se reproduz a seguir:

A autoridade lançadora constatou que a contribuinte deixou de contabilizar três pagamentos efetuados pelo Banco Bradesco S/A, que totalizaram R\$ 280.000,00, a título de “Prêmio de Performance”, bem como promoveu indevidamente ajuste negativo do Regime Tributário de Transição, no valor de R\$ 32.672.426,29, por classificar como subvenção para investimentos créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Governo do Estado do Ceará, conforme Termo de Acordo nº 917/2006, valor este reconhecido na apuração do resultado do exercício como redutor do Custo de Mercadoria Vendida (CMV). Os pagamentos recebidos do Banco Bradesco S/A foram classificados como receitas omitidas, e o ajuste em razão de subvenções foi glosado como exclusão indevida.

O mérito foi julgado da forma seguinte pela Turma prolatora do **segundo acórdão paradigma (1101-01228)**:

Nestes autos, a Fiscalização observa que a contribuinte afirmou ser beneficiária de subvenção para investimentos, relativa a créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Governo do Estado do Ceará por meio do Termo de Acordo nº 917/2006, assim descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 12/52: (...)

Depois de discorrer sobre a disciplina das subvenções para investimento a partir da Lei nº 11.638/2007 e no âmbito do Regime Tributário de Transição – RTT, a autoridade lançadora reportou-se ao art. 38, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77 e ao art. 443 do RIR/99, ao conceito e à classificação de subvenções nos termos dos Pareceres Normativos CST nº 2/78 e 143/73, para então consignar que: (...)

Como esclarecido no Parecer Normativo CST nº 107/75, em situações semelhantes à presente, o sujeito passivo deduz, como despesa incorrida, o ICMS incidente sobre suas operações tributáveis. Aqui questiona-se se a dispensa de recolhimento deste valor – efetivada mediante crédito decorrente de nota fiscal emitida para compensação do ICMS relativo aos repasses concedidos, calculados segundo a cláusula quinta do Termo de Acordo nº 917/2006 (fl. 239/249) – deve ser reconhecida como receita tributável, ou pode deixar de integrar o lucro tributável.

Tem-se, em tais circunstâncias, um crédito presumido de ICMS, que não corresponde aos créditos reais, verificados em operações anteriores e abatidos do imposto devido nas saídas promovidas pelo sujeito passivo, de modo a implementar a não cumulatividade. Trata-se de benefício fiscal dissociado de qualquer operação antecedente sujeita à incidência de ICMS e é contabilizado a débito da conta representativa de ICMS a pagar, de modo a reduzir seu saldo e, por consequência, o pagamento do tributo.

Cabe aqui definir se a contrapartida credora deste valor deve integrar o lucro tributável, no caso mediante reversão do ajuste negativo promovido pela contribuinte em razão do Regime Tributário de Transição (...)

A recorrente discorda da exigência de que a subvenção para investimento esteja atrelada à estrita aplicação em ativos ou outros investimentos explicitamente mensuráveis, expondo o significado do substantivo subvenção, traçando comparativo com o benefício “Bolsa-Família” e abordando outras hipóteses de subsídio, para classificá-los como subvenção de custeio ou de investimento, distinguindo esta como subsídio com destinação específica ou difusa, para então afirmar que a Fiscalização classificou o benefício fiscal em discussão nesta segunda hipótese, e defender sua vinculação a objetivos econômicos, sociais e de desenvolvimento, consoante exposto no Termo de Acordo nº 917/2006.

Contudo, a única contrapartida exigida no acordo em referência é a mencionada elevação do nível de recolhimento do imposto, sem qualquer menção aos objetivos econômicos, sociais e de desenvolvimento citados pela recorrente.

(...)

Impróprio, assim, discutir a necessidade de aplicações em bens de ativo, máquinas e equipamentos para caracterização de uma subvenção como de investimento. Por certo, como alega a recorrente, uma patente, nos dias atuais, pode valer muito mais do que inúmeras fábricas. Contudo, no caso presente não foi exigida contrapartida em qualquer tipo de investimento, e nem mesmo se vislumbra, nos termos

acordados, qualquer compromisso direto com a produção e o emprego, justamente porque não houve fixação de metas de desempenho real: incremento das receitas e do emprego e da conseqüente arrecadação.

Neste contexto, a alegada distinção entre expansão de empreendimentos econômicos, mencionada no art. 38, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77, e expansão de empreendimentos industriais, como exigida pela Fiscalização, em nada afeta a presente exigência, porque nenhuma delas é exigida no acordo que pretendeu configurar uma subvenção para investimento. (...)

O Decreto-lei nº 1.598/77 especifica quais são as isenções ou reduções de impostos que podem ser caracterizadas como subvenções para investimento e, assim, não computadas no lucro tributável:

Admitir, como pretende a recorrente, que a pessoa jurídica de direito público, ao conceder isenção ou redução de impostos em favor de uma empresa pode definir se a subvenção é para investimento ou custeio dispensaria a análise dos atos concessivos do benefício, e exigiria, tão só, a prova de que a beneficiária cumpriu as obrigações acessórias ali definidas. Em verdade, desvincular o investimento realizado da exigência do subvencionador simplesmente anula a possibilidade de se cogitar de outro tipo de subvenção que não para investimento, pois basta qualquer ação ou intenção do subvencionado, independentemente de sua motivação, evidenciando que investimento houve, para se afirmar que o benefício fiscal teria a natureza de subvenção para investimento, e assim afastar sua tributação. (...)

Impróprio, também, classificar o benefício concedido pelo Estado do Ceará como “adiantamento de recursos para ser utilizado numa atividade específica”, o incremento da arrecadação tributária e do emprego. Consoante exposto no Parecer Normativo CST nº 142/73, a atividade estatal de carrear para a empresa recursos financeiros para custeio ou operação identifica-se, sem dúvida, no plano orçamentário, com a ajuda financeira do poder público às empresas privadas com autorização de lei especial, conceituada e classificada na Lei de Orçamento, como subvenção (Lei nº 4.320/64, art. 12, §§ 2º e 3º, item II, combinados com o art. 19). A entrega de recursos por parte do Poder Público, ou sua renúncia a recebê-los, não pode ser, assim, rotulada como adiantamento ou empréstimo sujeitos a termo, mas sim como receita efetiva, ainda que passível de reversão futura, o que evidencia a inadequação das referências feitas pela recorrente ao art. 116, inciso II do CTN, bem como ao seu art. 117. Na forma em que concedido o benefício, nada impede que a contribuinte destine livremente, em suas atividades, os valores que deixaram de ser recolhidos ao Estado do Ceará. Em verdade, nos termos do acordo em referência, somente se exigiu que a contribuinte transportasse os valores correspondentes para reserva de capital, e como nenhuma contrapartida específica foi exigida, não há como assegurar que tais montantes permaneçam capitalizados na beneficiária.

A longa transcrição é para demonstrar o enfoque do tema pela Turma prolatora do **segundo acórdão paradigma (1101-01228)**. A turma analisou o artigo 392, do RIR, como também o artigo 38, do Decreto-lei nº 1.598, para concluir que no caso do benefício estadual

em análise (Pague Menos – Ceará) não havia previsão – na legislação estadual - de contrapartida específica que caracterizasse o benefício como subvenção para investimento.

Adoto as razões tratadas quanto ao primeiro paradigma para reafirmar o conhecimento do recurso especial.

Diante disso, voto por **conhecer o recurso especial** da Procuradoria quanto ao segundo paradigma.

Assim, **conheço do recurso especial da Procuradoria.**

Resolução:

O recurso especial trata da identificação de benefício fiscal estadual (**Rio Grande do Sul**) como subvenção para custeio, quando o acórdão recorrido tratou-o como subvenção para investimento.

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

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

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

No caso destes autos, trata-se de benefício do Estado do **Rio Grande do Sul**, consistente em créditos presumidos de ICMS, como relatado no acórdão recorrido:

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 02-053.779, da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto-SP. Adoto o relatório constante na decisão de primeira instância para compor em parte este relatório:

Define como objeto da Verificação Fiscal IRPJ e CSLL dos anos-calendário 2008 e 2009, nos quais foi constatado que o fiscalizado percebeu subvenções governamentais para investimento sob a forma de crédito presumido de ICMS, que foram contabilizadas como receitas não operacionais e, posteriormente, excluídas na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, com fundamento no artigo 18 da Lei 11.941/2009. Contudo, após análise da documentação apresentada pelo contribuinte, verificamos que parte dos valores considerados como sendo subvenção para investimento,

materialmente, constituía subvenção para custeio, que integra o grupo das receitas operacionais, e deve ser considerada na base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro, da contribuição para o PIS e da Cofins.

Ocorre que, como consta da Resoluções nº **9101-000.039**, **9101-000.042** e **9101-000.043**, foi recentemente aprovada a Lei Complementar nº 160/2017, que alterou a Lei nº 12.973/2014, inserindo os §4º e §5º ao artigo 30. O artigo 30 restou assim expresso em sua integralidade:

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

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

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

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

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

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

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

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

outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

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

As novas regras, estabelecidas pela Lei Complementar nº 160, portanto, tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes, para que se considerem subvenções para investimento os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal, sem a exigência de requisitos não previstos no próprio artigo 30.

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

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

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

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

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

XII - cabe à lei complementar: (...)

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

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

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

Art. 3º O convênio de que trata o art. 10 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. (grifamos)*

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

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

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

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

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

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

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

O prazo para o atendimento aos requisitos está tratado pelas Cláusulas Terceira e Quarta do Convênio:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sobreleva destacar, como noticiado pelo contribuinte, que foi publicado Decreto Estadual nº 53.898, em 30 de janeiro de 2018, pelo Estado do Rio Grande do Sul, no qual consta:

Art. 1º. Com fundamento no disposto no inciso I do art. 3º. da Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017, e no inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, ratificado nos termos da Lei Complementar Federal n. 24, de 7 de janeiro de 1975, conforme Ato Declaratório CONFAZ n. 28, publicado no Diário Oficial da União de 26 de dezembro de 2017, fica publicada no Anexo Único deste Decreto relação com identificação de atos normativos vigentes em 8 de agosto de 2017, relativos a benefícios fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do par. 2º. Do art. 155 da Constituição Federal.

Art. 2º. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

No referido Anexo ao Decreto Estadual n. 53.909, dentre outras normas, conta o Decreto nº 37.699, que fundamentou os Termos de Acordo firmados entre o contribuinte e o Estado nos presentes autos.

O fato, portanto, atesta o cumprimento do requisito tratado pelo artigo 3º, I, da Lei Complementar, reafirmado pela Cláusula segunda, inciso I, do Convênio ICMS 190/2017.

Não obstante isso, não restou comprovado nos autos – até o presente momento – o cumprimento do artigo 3º, II, da Lei Complementar nº 160, isto é, 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”.

A exigência do registro foi também reproduzida na Cláusula segunda, inciso II, do Convênio ICMS 190/2017, havendo prazo para tanto até 28 de dezembro de 2018, conforme cláusula quarta acima reproduzida.

Com efeito, há regras claras sobre a aplicação da Lei Complementar aos processos em curso, condicionadas ao registro perante o CONFAZ até 28/12/2018.

Diante disso, voto por **suspender o processo** como decidido em julgamentos precedentes desta Turma. Com efeito, a providência revela-se cautelosa, na medida em que a própria Lei Complementar nº 160/2017 prevê a sua aplicação aos processos em curso. Assim, é razoável aguardar as providências pelos Estados da Federação para, desta forma, assegurar a aplicação regular das disposições da LC 160 e Convênio ICMS acima citados, A despeito da falta de previsão expressa para suspensão do processo administrativo no Decreto nº

70.235/1972 e RICARF (Portaria MF 343/2015), o sobrestamento é autorizado pelo Código de Processo Civil, verbis:

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

V - quando a sentença de mérito:

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

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

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

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa