



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

Processo nº 11516.720207/2011-71
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Resolução nº **9101-000.050 – 1ª Turma**
Data 07 de março de 2018
Assunto IRPJ
Recorrentes INTELBRAS S.A. INDÚSTRIA DE TELECOMUNICAÇÃO ELETRÔNICA
BRASILEIRA e
FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, por maioria de votos, sobrestar o processo até 29/12/2018, com a remessa dos autos à Unidade de Origem, que deve intimar desde já o contribuinte para que comprove, quando tiver conhecimento, o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, vencidos os conselheiros Flávio Franco Corrêa e Adriana Gomes Rêgo, que entenderam não ser necessário o sobrestamento do processo. O Colegiado decidiu apreciar o conhecimento do recurso da Procuradoria após o sobrestamento. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

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

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de auto de infração de IRPJ e CSLL quanto aos anos de 2006 a 2008, com imposição de multa de 75%, , sendo apuradas as seguintes infrações: (i) pagamento a pessoas físicas vinculadas; (ii) subvenções para custeio indevidamente identificada pelo contribuinte como subvenção para investimento; (iii) subvenções para custeio relativas à incorporada NOVA SOLUÇÕES EM INFORMÁTICA entre julho e dezembro de 2007); (iv) IRFonte por pagamento a beneficiários não identificados / pagamentos sem causa. Além disso, imposta multa isolada sobre estimativas mensais quanto aos meses de 2006, 2007 e 2008. O auditor fiscal ainda imputou juros de forma isolada quanto aos anos citados. (fls. 699/754).

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 SUBVENÇÃO ESTADUAL. INCENTIVOS FISCAIS. ISENÇÃO OU REDUÇÃO DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO. Os valores correspondentes ao benefício fiscal de isenção ou redução de ICMS que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro real. Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, é estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções correntes ou para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e deve ser computado no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 PARECERES NORMATIVOS. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. NORMA COMPLEMENTAR DE LEI. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL As orientações e definições contidas em atos normativos, por constituírem normas complementares da legislação tributária (art. 100 do CTN) e refletirem o entendimento da Administração Tributária, devem ser seguidas pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, nos termos do disposto no inciso V do art. 7º da Portaria nº 341, de 12/7/2011, do Ministro de Estado da Fazenda (disposição anteriormente constante no art. 7º da Portaria nº 58, de 17/3/2006, do Ministro de Estado da Fazenda).

LUCRO REAL ANUAL. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA MENSAL. EXIGÊNCIA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO VINCULADA. POSSIBILIDADE. BASES DE CÁLCULO DISTINTAS.

A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos. É possível a aplicação conjunta de multa isolada e multa de ofício vinculada ao tributo, vez que são sanções decorrentes de situações fáticas distintas, que geram obrigações também distintas, além de serem determinadas a partir de bases de cálculo diferentes por definição.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

Não há impedimento legal para o lançamento da multa isolada após encerrado o ano-calendário.

MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da multa isolada pela falta de recolhimento do imposto estimado mensalmente é exatamente o montante deste tributo estimado que deixou de ser recolhido. Não está sujeita à limitação do imposto apurado no ajuste.

EXIGÊNCIA DE OFÍCIO DE JUROS DE MORA ISOLADOS, SOBRE ESTIMATIVAS MENSAIS NÃO RECOLHIDAS. INEXIGIBILIDADE POR FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

A legislação tributária determina que a falta de recolhimento das estimativas mensais (de IRPJ e de CSLL), apurada em procedimento de ofício, enseja a aplicação (apenas) de multa isolada, não cabendo a cobrança de juros de mora isolados (de ofício) uma vez que, encerrado o ano-calendário, não se lançam de ofício os valores representativos das antecipações de imposto/contribuição apurados pelo regime do lucro real anual.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E DE ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no país e são incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e de ilegalidade de atos legais regularmente editados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 LANÇAMENTO DECORRENTE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO - CSLL Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se ao lançamento decorrente a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ). Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Em síntese, a DRJ apenas julgou improcedente o lançamento quanto aos juros de mora lançados isoladamente.

O contribuinte interpôs recurso voluntário, ao qual a 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção deu provimento parcial, apenas para cancelar o lançamento do IRFonte e multa isolada. O acórdão tem a ementa a seguir colacionada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO.

Os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados caracterizam-se como subvenções para investimento apenas quando concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico, de forma que tais benefícios fiscais não se enquadram em tal categoria quando sequer é possível se extrair tal intenção dos respectivos atos normativos e de concessão. Os estímulos fiscais, quando não atrelados a investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, revestem-se das características próprias das subvenções correntes ou para custeio.

DESPESA NÃO DEDUTÍVEL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NOVAS ALEGAÇÕES. PRECLUSÃO.

Como decidido em primeira instância, o contribuinte não impugnou os fundamentos da autuação relacionada à despesa considerada indedutível, de maneira que se consolidou no âmbito administrativo. Novas alegações veiculadas em segunda instância não podem ser conhecidas em face da preclusão.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL. O decidido no lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ é aplicável aos autos de infração reflexo, em razão da íntima relação de causa e efeito.

PAGAMENTO MENSAL DE IRPJ E CSLL. MULTA ISOLADA.

A aplicação concomitante da multa isolada por falta de pagamentos mensais de IRPJ e CSLL e da multa de ofício pela falta de pagamentos dos mesmos tributos na apuração anual com base no lucro real não é admissível quando as multas incidem sobre uma mesma base impositiva.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, sobre os quais incidem juros de mora calculados com base na taxa Selic, tese confirmada em reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1.335.688-PR, julgado em 4/12/12).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 EXCLUSÕES INDEVIDAS. NÃO IMPUGNAÇÃO.

Como decidido em primeira instância, o contribuinte não impugnou os fundamentos da autuação relacionada à despesa considerada indedutível, de maneira que se consolidou no âmbito administrativo.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 IRRF.*

*BENEFICIÁRIOS IDENTIFICADOS. COMPROVAÇÃO DA
OPERAÇÃO E RESPECTIVA CAUSA. INSUBSISTÊNCIA DO
LANÇAMENTO.*

A identificação, pela própria fiscalização, dos beneficiários dos pagamentos efetivados pela pessoa jurídica, infirma o lançamento a título de IRRF. De igual forma a comprovação da operação e a respectiva causa.

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário:
2006, 2007, 2008 PROVAS. APRESENTAÇÃO. MOMENTO.*

Afora as exceções legais (impossibilidade, por motivo de força maior, de apresentação oportuna; referência a fato ou direito superveniente; ou destinadas a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos), a defesa deve estar instruída com as respectivas provas que sustentem o direito afirmado pelo sujeito passivo.

Em 21/07/2014, os autos foram remetidos à Procuradoria (fls. 1.640), que apresentou recurso especial em 05/08/2014 (fls. 1641). Neste recurso, alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito da **multa isolada sobre estimativas mensais**, indicando como paradigmas os acórdãos: **1202-000.964** e **1302-001.080**. Pede assim seja mantida a multa isolada.

O Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção admitiu o recurso da Procuradoria, conforme decisão cujos trechos são reproduzidos a seguir (fls. 1.666/1.668):

Os acórdãos analisam a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento por estimativas cumulada com a multa de ofício, tendo os paradigmas entendido, ao contrário do acórdão recorrido, como aplicável a aplicação de ambas as multas.

Os acórdãos paradigmas trazem o entendimento de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o imposto devido anualmente, pois decorre de previsão legal distinta.

De outra parte, o acórdão recorrido diverge da interpretação dos acórdãos trazidos como paradigmas, ao entender inaplicável a multa isolada concomitante com a multa de ofício, quando as multas incidem sobre a mesma base impositiva.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Observe, outrossim, que o lançamento, objeto do recurso voluntário, abrangeu os anos-calendário 2006 a 2008. Assim, pelo menos em princípio, a decisão recorrida estaria em consonância com a Súmula

CARF. nº 105, com relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2006.

Não obstante, tendo em vista que o acórdão recorrido não explicitou a legislação que fundamentou cada um dos anos-calendário lançados, incumbe ao colegiado da 1ª Turma da CSRF examinar a aplicabilidade da referida súmula à parte do lançamento. (...)

Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do Ricarf, e com base nas razões retro expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

O contribuinte, intimado em 01/04/2016 (fls. 1.676), apresentou contrarrazões ao recurso especial, pedindo não seja conhecido e, no mérito seja-lhe negado provimento. Suas razões são sintetizadas a seguir:

(i) O recurso especial não teria demonstrado analiticamente a divergência e, ainda, o acórdão recorrido estaria em consonância com Súmula CARF, impedindo conhecimento do recurso nos termos do artigo 67, §§ do RICARF;

(ii) Sustenta, ainda, que não é devida a multa isolada concomitantemente com a multa de ofício.

O contribuinte ainda apresentou recurso especial em que alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes

(i) Incentivos estaduais, que entende tenham natureza jurídica de subvenção para investimentos, indicando como paradigmas os acórdãos: (i.a) 1101.00661 (i.b) 1202-001.175;

(ii) A dedutibilidade de pagamentos a pessoas físicas vinculadas por ausência de irregularidades.

O recurso foi admitido em parte (subvenção para investimento), conforme decisão do Presidente de Câmara:

*No que diz respeito ao tema **(I) Incentivos fiscais - Subvenções para investimento**, a recorrente apresenta os acórdãos paradigmas n.1101-00.661(da 1ª Turma, da 1ª Câmara, da 1ª Seção, de 31/12/2012) e n.1202-001.175 (da 2ª Turma, da 2ª Câmara, da 1ª Seção, de 29/07/2014). Anexou o inteiro teor dos paradigmas (e-fls.2111 a 2241).(...)*

O segundo paradigma n.1202-001.175 ratifica a divergência e encontra assim ementado (...)

Do cotejo entre acórdão recorrido e o primeiro paradigma apresentado, é possível constatar que naquele não basta que o Estado conceda o crédito presumido de ICMS a título de subvenção para investimento. Faz-se mister a comprovação de sua aplicação na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos predefinidos. Já no paradigma, deve-se levar em consideração a vontade do ente concedente. (...)

2) *Pagamentos a pessoas físicas vinculadas - Indedutibilidade* Além disso, a Recorrente não apresentou acórdão paradigma. Por conseguinte, não aponta divergências, e limita-se apenas a rediscutir o tema, o qual teve sua discussão encerrada no acórdão do recurso voluntário.

Neste sentido, não será conhecido recurso sem prequestionamento (art.67, §5º. do anexo II do RICARF) e que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente (art.67, §1º, do anexo II do RICARF), bem como, será definitivo o despacho que negar seguimento ao recurso especial por absoluta falta de indicação de acórdão paradigma proferido pelos Conselhos de Contribuintes ou pelo CARF (art.68, §3º do anexo II do RICARF). (...)

Diante do exposto, com fundamento no art.67, do anexo II do RICARF, proponho que seja DADO SEGUIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, apenas em relação à matéria do tópico (1) Incentivos fiscais - Subvenções para investimento. E concluo pela inexistência de divergência no que se refere à matéria constante do item (2) por ausência de prequestionamento e absoluta falta de indicação de paradigma.

O contribuinte foi intimando quanto ao conhecimento parcial de seu recurso, em 03/11/2016, sem que tenha apresentado agravo (fls. 2277).

A Procuradoria apresentou contrarrazões, pleiteando seja negado provimento ao recurso especial do contribuinte, sem que tenha questionado o conhecimento (fls. 2297).

É o relatório.

Voto

Questão de Ordem

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

Ressalvo que não é caso de análise do conhecimento do recurso da Procuradoria, tanto porque não terá qualquer influência no sobrestamento, quanto porque não será decisão definitiva. Assim, proponho apenas a análise do conhecimento do recurso do contribuinte.

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 do recurso do contribuinte antes da apreciação da proposta da resolução**, lembrando que – caso acolhida a resolução – esta Turma novamente poderá avaliar o conhecimento no futuro, conforme previsão regimental.

Conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte

O recurso especial do contribuinte é tempestivo, tendo sido admitido pelo Presidente de Câmara quanto à matéria subvenção para investimento. A Procuradoria não questionou o conhecimento do recurso especial em suas contrarrazões.

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

Proposta de Resolução:

O recurso especial do contribuinte trata dos incentivos fiscais estaduais (Paraná e Santa Catarina) como subvenção para investimento.

Os incentivos fiscais foram assim tratados pelo acórdão recorrido, conforme voto do Relator – acolhido por maioria de votos da 3ª Turma da 1ª Câmara:

Apesar de o Parecer Normativo CST nº 112/78 não ser de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, ao contrário do que ocorre, por exemplo, no âmbito das DRJ, suas diretrizes, por auxiliarem na solução do litígio, não podem de pronto ser desconsideradas.

Nos termos do art.38, §2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/79, Subvenções para Investimento não computadas na determinação do lucro real podem ser caracterizadas “...inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas

como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”. Assim, quando decorrentes de incentivos tributários, exsurge a vinculação entre a sua concessão e o “estímulo” à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Ao conceder o benefício fiscal, não seria outra a intenção do ente federativo, senão fomentar em seu território o desenvolvimento econômico.

Nesse contexto, pouco importa, para fins de aplicação da legislação do IRPJ e da CSLL, que um Estado, como forma de estimular a manutenção de um determinado empreendimento econômico, ao conceder redução ou mesmo isenção do ICMS, indique, no respectivo ato de concessão, que os respectivos valores que deixarem de ser carregados aos cofres públicos consistirão em “Subvenção para Investimento”. Conforme a legislação federal, para serem considerados como tais, devem necessariamente estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Inócuo, portanto, à solução da presente controvérsia, o fato de o Estado do Paraná, no Decreto nº 1.922/11, ter disposto que o crédito presumido de ICMS seria concedido a título de Subvenção para Investimento.

Considerando a gama de incentivos fiscais concedidos pelos entes federativos a título de crédito presumido de ICMS, é um equívoco considerá-los, ampla, geral e irrestritamente, para fins da legislação do IRPJ e da CSLL, como Subvenções para Investimento.

As particularidades do caso concreto, e a aplicação do Direito dele não se divorcia, é que informam a natureza jurídica de tais estímulos tributários estaduais quando se busca a adequada incidência da legislação federal. (...)

In casu, os benefícios fiscais foram concedidos por Santa Catarina e Paraná, fazendo-se necessário analisar os respectivos atos concessórios.

Quanto ao Estado de Santa Catarina, a fiscalização, no item 6 do “Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal” (“As legislações estaduais que concedem os incentivos”), reproduziu o art.143 do Decreto nº 2.870/2001 (Regulamento do ICMS): (...)

Nos Pareceres que propuseram o deferimento do crédito presumido (fls.479/497), nota-se a concessão do aproveitamento do crédito em percentuais distintos, a depender do cumprimento ou não das disposições da Lei federal nº 8.248/91. Vejamos que até mesmo poder-se-ia conceder crédito presumido tomando por base a saída de produtos de informática que não atendessem a tais disposições. Além disso, a concessão do benefício condicionava-se à manutenção dos índices de atividade econômica, sem apelo à implantação ou expansão de empreendimento. In verbis: (...)

Quanto ao crédito presumido de ICMS do Estado do Paraná, o Decreto nº 5.375/02, que introduziu alterações no Regulamento do ICMS, dispôs: (...)

De igual forma, o crédito presumido de ICMS, concedido pelo Estado do Paraná, condicionava-se ao preenchimento de determinados

requisitos, especificamente quanto ao atendimento das disposições da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, entre as quais a realização de investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação (art.11).

Postos os atos de concessão estaduais, importa, como já antecipado, identificar o tratamento conferido pela legislação do IRPJ e da CSLL a tais incentivos locais. (...)

Com a devida vênia a entendimentos contrários, não pode ser absoluto o entendimento de que bastaria identificar a mera intenção de o Estado conceder os créditos presumidos com o objetivo de fomentar investimentos. Para fins da legislação do IRPJ e da CSLL, repita-se, faz-se necessário haver a contrapartida, por exemplo, em expansão do empreendimento econômico. (...)

Considerando que os gastos realizados em pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação seriam obrigatórios para o gozo da redução do IPI devido (Lei nº 8.248/91), o dispêndio de R\$ 7.553.700,00 não consistiu em contrapartida vinculada aos créditos presumidos de ICMS, pois tais aplicações seriam realizadas independentemente dos benefícios estaduais.

Também da comparação entre os valores de crédito presumido e todas as imobilizações ocorridas entre janeiro/2006 e dezembro/2008, nota-se uma diferença de R\$56.750.378,88 (fls.674/675). Ainda assim, não é possível afirmar, pelas provas carreadas aos autos (fls.257/414), que se trataram necessariamente de investimentos previstos na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos do contribuinte.

Também não se pode extrair dos dispositivos normativos estaduais a intenção de os Estados terem concedido os benefícios fiscais para necessariamente verem implantado ou expandido, em seu território, determinado empreendimento econômico do contribuinte. (...)

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

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

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

No caso destes autos, trata-se de benefício estadual, regulado pelas normas estaduais acima referidas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

XII - cabe à lei complementar: (...)

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

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

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

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

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

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos

incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 4º A unidade federada concedente poderá revogar ou modificar o ato concessivo ou reduzir o seu alcance ou o montante das isenções, dos

incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais antes do termo final de fruição.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo não poderá resultar em isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em valor superior ao que o contribuinte podia usufruir antes da modificação do ato concessivo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Os citados prazos ainda não decorreram com relação aos benefícios fiscais tratados nestes autos. Ademais, pondero que não há notícias de registro e disponibilização das normas relacionadas ao citado benefício fiscal no sítio do CONFAZ.

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

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

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

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

V - quando a sentença de mérito:

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

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

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

Conclusão:

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

Voto, ainda, pela análise do conhecimento do recurso especial da Procuradoria quando retornar o processo a este Colegiado.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa