



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

Processo nº 15578.000348/2010-10
Recurso nº Especial do Contribuinte
Resolução nº **9101-000.048 – 1ª Turma**
Data 07 de março de 2018
Assunto IRPJ
Recorrente TORRES & CIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial 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.

(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, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado por Pedido De Compensação (PER/DCOMP), sendo o crédito parcialmente reconhecido pelo Delegado da Receita Federal em Vitória, pelas razões seguintes (fls. 258, vol 2):

O crédito tributário pleiteado pelo contribuinte é decorrente do reconhecimento do incentivo fiscal promovido pelo regime especial de recolhimento do ICMS, firmado no Parecer DBRI nº 092/2000, fls. 189 a 195, para reativação e modernização da unidade industrial.

O item IV, Cláusula Terceira do Termo de Acordo desse Parecer, fl. 192, o estado do Espírito Santo concedeu a empresa o seguinte benefício fiscal, in verbis:

IV. crédito presumido do ICMS, incidente sobre as vendas de produtos fabricados a partir de insumos químicos e petroquímicos básicos e intermediários, nas seguintes condições:

53% (cinquenta e três por cento) sobre o valor da Base de Cálculo, nas vendas internas, no território deste Estado;

75% (setenta por cento) nas vendas interestaduais;

Para se entender a tributação desses recursos é importante definir e contextualizar as receitas de subvenção para investimentos. O Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978, define essa subvenção como transferência de recursos a uma pessoa jurídica para aplicação específica dos recursos na implantação e expansão dos empreendimentos econômicos. (...)

Por isso, a partir de agora, passa-se a analisar se os recursos recebidos por Torres e Cia Ltda. Enquadram-se na condição de subvenção para investimentos não computados na determinação do lucro real, no que tange aos requisitos mencionado acima, definidos no Parecer CST nº 112/78:

O beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico e a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento – o Parecer DRBI nº 092/2000 da SEFAZ/ES, fls. 189 a 195, comprova o atendimento de ambos requisitos, pois mostra que a subvenção foi destinada a essa pessoa jurídica e defere o pedido da empresa que requereu “regime especial de incentivo para recolhimento do ICMS por estimativa, para atendimento do EXTRATO DO PROTOCOLO DE INTENÇÕES celebrado e publicado no DIO/ES de 31-12-1999, para reativação e modernização de unidade industrial” A efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado – esse requisito não foi comprovado pela empresa. Por isso, apenas os recursos efetivamente aplicados no imobilizado deveriam ser

classificados contabilmente como Reserva de Capital. O restante do recurso deveria ser considerado como receita não-operacional, logo, incluído na determinação do lucro real, de acordo com o entendimento formado pelo Parecer retromencionado. (...)

O contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro por julgá-la improcedente (fls. 336):

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2003, 2004 SUBVENÇÕES PÚBLICAS.*

As subvenções públicas para investimentos não podem ser desembolsados como convier à beneficiária, mas, sim devem ter a necessária aplicação no ativo imobilizado. PN CST 112/78 e Artigo 179 e 188, da Lei das SA.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 355), ao qual a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento decidiu negar provimento, extraíndo-se do voto condutor:

No Protocolo de Intenções firmado entre o contribuinte e o Governo do Estado do Espírito Santo ficou estabelecido que a empresa faria a ampliação integralmente com seus recursos e, em contrapartida, poderia utilizar a sistemática de crédito presumido do ICMS até 30/12/2014, conforme se pode verificar da leitura do Decreto nº 1.630-R, de 08/02/2006.

O projeto tinha duas fases bem distintas. Na primeira, o contribuinte, com seus próprios recursos, faria a modernização de sua unidade fabril, com a concomitante criação de 200 novos empregos diretos e 900 indiretos. Uma vez cumprida tal fase, a empresa passaria a fazer jus ao crédito presumido de ICMS, nos percentuais especificados no acordo firmado entre as partes por quinze anos, contado da data de assinatura do acordo.

Dessa forma, os recursos recebidos na segunda fase do projeto, através de subvenção do Governo do Estado do Espírito Santo, por meio de redução do ICMS, foram excluídos da determinação do lucro real e da apuração da CSLL. Para tanto, a conta ICMS a Pagar era debitada em contrapartida de um crédito de mesmo valor na conta Reserva de Capital, como informou o próprio contribuinte.

O procedimento acima estaria correto e de acordo com as normas tributárias se houvesse a aplicação específica desses recursos no ativo imobilizado da empresa, já que a subvenção foi dada especificamente para a reativação e modernização de unidade industrial. Ocorre que, como confessado pelo próprio contribuinte, em sede de Recurso Voluntário, apenas parcela desse valor obteve essa destinação específica. Ou seja, apenas R\$ 1.836.023,54 (um milhão e oitocentos e trinta e seis mil e vinte e três reais e cinquenta e quatro centavos).

Por isso, houve a seguinte separação na classificação contábil: até o limite do dispêndio acima, a qual fora efetivamente aplicado no ativo imobilizado da empresa, restou reconhecida como reserva de capital, enquanto que o restante da subvenção foi reconhecida como receita não operacional. Ou seja, como a subvenção para investimento tem destinação específica, aquilo que não foi efetivamente aplicado no imobilizado, passa por consequência lógica a ser classificada como subvenção para custeio, uma vez que fiz custear despesas correntes da empresa e não a modernização de seu parque fabril.

Portanto, as subvenções na modalidade para investimentos não podem ser desembolsados como convier à beneficiária, mas, sim devem ter a necessária aplicação no ativo imobilizado, independentemente do seu valor, isto é, o registro no imobilizado da subvenção será maior ou menor dependendo da produção e da venda de mercadorias durante o período do incentivo concedido pelo Governo Estadual.

Por fim, registre-se que o crédito presumido de ICMS de que trata o Decreto Nº 1.152.R/ 2003, baixado pelo Poder Executivo do Espírito Santo, é suscetível de exclusão no cômputo de lucro real, como receita de subvenção para investimento, até o limite dos investimentos efetivamente efetuados pelo contribuinte, devendo ser classificado como subvenção para custeio, com as consequências tributárias daí advindas, da parcela da subvenção que exceder ao referido investimento. Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Em 23/03/2015, o contribuinte extraiu cópias do processo, sendo formalmente intimado do acórdão (fls. 470). Apresentou recurso especial em 07/04/2015, alegando divergência na interpretação da lei tributária a respeito da natureza do benefício estadual, que entende seja **subvenção para investimento**, indicando como paradigmas os acórdãos:

(i) 1202-001175 (Processo Administrativo nº 10980.729381/2012-11), no qual se decidiu que “a vinculação dos recursos recebidos à empreendimentos não se mostra necessária para a caracterização dos mesmos como subvenções para investimentos.”; e

(ii) 1302-001.623 (Processo Administrativo nº 10384.721515/2013-66), constando desta decisão que “na hipótese de implantação de empreendimentos, há um descasamento entre o momento da aplicação do recurso e do gozo do benefício a título de subvenção para investimento”.

O recurso especial do contribuinte foi admitido pela Presidente da 3ª Câmara da Primeira Seção quanto ao primeiro paradigma (acórdão nº **1202-001.175**), nos seguintes termos:

Com vistas à análise, transcrevo a ementa dos acórdãos indicados como paradigmas, no que interessa ao exame da matéria:

Acórdão nº 1202-001.175 - 2ª TO/2ª C/1ª SJ/CARF (...)

A recorrente indicou como segundo paradigma o Acórdão nº 1302-001.623, de 03/02/2015, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF. A turma que proferiu o segundo paradigma é a mesma que proferiu o acórdão recorrido, de sorte que

este não se presta para justificar a divergência alegada, pois esta só se configura diante de decisões de outras turmas do CARF ou da CSRF, nos termos do art. 67, caput, do Anexo II do Ricarf. (...)

Examinando o primeiro acórdão apresentado como paradigma, na íntegra, verifica-se que trata da mesma matéria analisada no acórdão recorrido, com conclusão distinta quanto à necessidade de vinculação dos recursos para a caracterização dos investimentos..

O acórdão paradigma traz entendimento de que, para a caracterização da subvenção para investimento o que se mostra indispensável é o propósito da subvenção, que deve ser concebida pelo subvencionador como estímulo à implantação ou expansão de um empreendimento econômico, além do seu registro como reserva de capital, não se exigindo a vinculação dos recursos ao empreendimento.

O acórdão recorrido, por sua vez, além do preenchimento dos requisitos quanto ao propósito do subvencionador na instituição do incentivo e seu registro como reserva de capital, entende que os recursos devem ser efetivamente aplicados no empreendimento, ficando seu reconhecimento limitado ao montante aplicado.

Assim, entendo que restou caracterizada a divergência jurisprudencial alegada.

A Procuradoria apresentou contrarrazões ao recurso especial, sustentando a necessidade de manutenção do acórdão recorrido, com o julgamento de improcedência do recurso especial. Em síntese, sustenta que o benefício em questão teria natureza de subvenção para custeio, eis que “à luz do Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978, os valores correspondentes ao benefício fiscal estadual em tela, 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 investimentos, devendo ser computados na determinação do lucro real.” A Procuradoria não questionou o conhecimento do recurso especial.

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.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, tendo sido admitido quanto à única matéria recorrida relativamente ao primeiro paradigma (**1202-001175**). A Procuradoria não questionou o conhecimento do recurso especial em suas contrarrazões.

Esclareço que o acórdão paradigma (**1202-001175**) foi reformado por esta Turma da CSRF, por decisão publicada em 24/04/2017 (acórdão nº **9101-002.562**). No entanto, como o recurso especial foi interposto anteriormente à publicação do acórdão que reformou este paradigma, não há óbice ao conhecimento do recurso especial interposto em 2015.

Com efeito, prevê o RICARF atual (Portaria MF nº 3443/2015) que não será conhecido o recurso especial caso o paradigma tenha sido reformado na data da interposição do recurso especial:

Art. 67. Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (...)

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Nesse contexto, e também adotando as razões da Presidente de Câmara, concluiu pelo conhecimento do recurso especial com relação ao paradigma 1202-001175.

Proposta de Resolução:

O recurso especial do contribuinte trata do incentivo fiscal estadual (Espírito Santo) como subvenção para investimento.

O contribuinte apresentou à fiscalização Parecer DRBI RE nº 92/2000, que teve fundamento nos artigos 502 e 503 do RICMS do Estado então vigente (Decreto Estadual nº 4.373-N/1998), que previa:

Art. 502. Em casos especiais e em vista de facilitar aos contribuintes o cumprimento das obrigações fiscais, poderá ser permitida, sob condição, a adoção de regime especial para o recolhimento do imposto, bem como para a emissão de documentos e escrituração de livros fiscais.

Parágrafo único. O despacho que conceder o regime estabelecerá as normas especiais a serem observadas pelo contribuinte.

§ 1.º O despacho que conceder o regime estabelecerá as normas especiais a serem observadas pelo contribuinte. (Nova redação dada pelo art. 1º, III, do Dec. 017-N, de 28/02/2000)

§ 2.º A utilização do tratamento tributário disposto em protocolo de intenções, somente será válida mediante assinatura de termo de acordo em regime especial, na forma estabelecida neste capítulo.

§ 3.º Os termos de acordo em regime especial de que trata o parágrafo anterior, limitam-se ao teor dos respectivos protocolos Art. 503. O pedido de concessão de regime especial, instruído com fac-símile de modelos e sistemas pretendidos, será apresentado pelo estabelecimento matriz à repartição fazendária a que estiver circunscrito, o qual deverá conter, além da identificação desse estabelecimento, a dos demais estabelecimentos interessados na utilização do regime.

§ 1º Na hipótese de o estabelecimento matriz situar-se em outra Unidade da Federação, o pedido será formulado por qualquer um dos estabelecimentos localizados em território espírito-santense, se somente a estes interessar o regime especial.

§ 2º Quando o regime pleiteado abranger estabelecimento de contribuinte do IPI, o Fisco, desde que favorável à sua concessão, encaminhará o pedido à apreciação da Secretaria da Receita Federal.

O Parecer DRBI RE nº 92/2000 (fls. 190/191), emitido pela Coordenação de Tributação do Estado deferia regime especial de tributação ao contribuinte.

Além disso, o contribuinte apresentou Termo de Acordo relacionado ao citado Parecer que explicitava as condições para usufruir o citado regime especial (fls. 192). Este Termo de Acordo estabelecia obrigações do contribuinte (cláusula segunda) e os benefícios que esta gozaria, destacando-se:

Cláusula Terceira – Dos Benefícios Em contrapartida aos compromissos assumidos pela beneficiária e, como condição indispensável à realização do objeto deste REGIME, incumbe ao ESTADO, de acordo com a Constituição e leis estaduais a conceder e garantir:

I – diferimento do lançamento e o pagamento do ICMS incidente sobre as aquisições do exterior de máquinas e equipamentos necessários à produção e destinados a integrar o ativo fixo da Empresa, devendo ser pago quando da desincorporação do bem. O diferimento prevalecerá mesmo que tais importações sejam desembaraçadas por outras unidades da Federação, desde que estes bens, na sua totalidade, sejam destinados à unidade industrial a TORRES & CIA localizada neste Estado;

II – desoneração do ICMS decorrente do diferencial de alíquota interna e interestadual nas operações de aquisições de bens para o ativo fixo da empresa, nas aquisições de outras unidades da Federação;

III – diferimento do lançamento e pagamento do ICMS, na aquisição de insumos petroquímicos oriundos de empresas produtoras neste Estado, para o momento da saída dos produtos industrializados; e IV – crédito presumido do ICMS, incidentes sobre as vendas de produtos fabricados a partir de insumos químicos e petroquímicos básicos e intermediários, nas seguintes condições:

a) 53% (cinquenta e três por cento) sobre o valor da Base de Cálculo nas vendas internas, no território do Estado;

b) 75% (setenta e cinco por cento) nas vendas interestaduais.

Parágrafo Único – A utilização do crédito presumido de que trata este inciso, veda a utilização de quaisquer outros créditos.

O incentivo fiscal foi assim tratado pelo acórdão recorrido, conforme voto do Relator acolhido pelo Colegiado:

Como se vê, as subvenções para investimento, desde que atendam aos requisitos legais, não integram o lucro real. Releva, então, estabelecer com clareza quais são os requisitos legais estabelecidos para que tais subvenções possam ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Tal esclarecimento já foi feito pelo Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, pelo que peço vênha aos meus pares para transcrever alguns excertos, a seguir: (...)

Da análise do Parecer acima transcrito, podemos concluir que a subvenção para investimento constitui transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos (PN nº 112/78).

Contabilmente, os recursos decorrentes da subvenção para investimento melhor se amoldam à classificação no ativo permanente, grupo imobilizado, dada a sua característica como tal. (...)

Examinemos, então, o caso concreto, à luz dos fundamentos acima e dos elementos dos autos.

No Protocolo de Intenções firmado entre o contribuinte e o Governo do Estado do Espírito Santo ficou estabelecido que a empresa faria a ampliação integralmente com seus recursos e, em contrapartida, poderia utilizar a sistemática de crédito presumido do ICMS até 30/12/2014, conforme se pode verificar da leitura do Decreto nº 1.630-R, de 08/02/2006.

O projeto tinha duas fases bem distintas. Na primeira, o contribuinte, com seus próprios recursos, faria a modernização de sua unidade fabril, com a concomitante criação de 200 novos empregos diretos e 900 indiretos. Uma vez cumprida tal fase, a empresa passaria a fazer jus ao crédito presumido de ICMS, nos percentuais especificados no acordo firmado entre as partes por quinze anos, contado da data de assinatura do acordo.

Dessa forma, os recursos recebidos na segunda fase do projeto, através de subvenção do Governo do Estado do Espírito Santo, por meio de redução do ICMS, foram excluídos da determinação do lucro real e da apuração da CSLL. Para tanto, a conta ICMS a Pagar era debitada em contrapartida de um crédito de mesmo valor na conta Reserva de Capital, como informou o próprio contribuinte.

O procedimento acima estaria correto e de acordo com as normas tributárias se houvesse a aplicação específica desses recursos no ativo imobilizado da empresa, já que a subvenção foi dada especificamente para a reativação e modernização de unidade industrial. Ocorre que, como confessado pelo próprio contribuinte, em sede de Recurso Voluntário, apenas parcela desse valor obteve essa destinação específica. Ou seja, apenas R\$ 1.836.023,54 (um milhão e oitocentos e trinta e seis mil e vinte e três reais e cinqüenta e quatro centavos).

Por isso, houve a seguinte separação na classificação contábil: até o limite do dispêndio acima, a qual fora efetivamente aplicado no ativo imobilizado da empresa, restou reconhecida como reserva de capital, enquanto que o restante da subvenção foi reconhecida como receita não operacional. Ou seja, como a subvenção para investimento tem destinação específica, aquilo que não foi efetivamente aplicado no imobilizado, passa por consequência lógica a ser classificada como subvenção para custeio, uma vez que fez custear despesas correntes da empresa e não a modernização de seu parque fabril.

Portanto, as subvenções na modalidade para investimentos não podem ser desembolsados como convier à beneficiária, mas, sim devem ter a necessária aplicação no ativo imobilizado, independentemente do seu valor, isto é, o registro no imobilizado da subvenção será maior ou menor dependendo da produção e da venda de mercadorias durante o período do incentivo concedido pelo Governo Estadual.

Por fim, registre-se que o crédito presumido de ICMS de que trata o Decreto Nº 1.152.R/ 2003, baixado pelo Poder Executivo do Espírito Santo, é suscetível de exclusão no cômputo de lucro real, como receita de subvenção para investimento, até o limite dos investimentos efetivamente efetuados pelo contribuinte, devendo ser classificado como subvenção para custeio, com as consequências tributárias daí

advindas, da parcela da subvenção que exceder ao referido investimento.

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 do Espírito Santo, 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.

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

***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.

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, decidi 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, 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 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

Processo nº 15578.000348/2010-10
Resolução nº **9101-000.048**

CSRF-T1
Fl. 546

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.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa