



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10380.727463/2014-52  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-004.219 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 12 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** DAKOTA NORDESTE S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011

**NULIDADE. SUPERAÇÃO. MÉRITO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.**

Nos termos do § 3º do artigo 59 do Decreto 70.235/1979, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

**SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §§ 4º E 5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. APLICAÇÃO DE RECURSOS.**

Subvenção para investimento é a transferência de recursos destinados à aplicação em bens e direitos visando implantar e expandir empreendimentos econômicos.

Com a promulgação e vigência da Lei Complementar nº 160, de 2017, que inseriu os §§ 4º e 5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, definiu - se legislativamente que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal serão considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos e que tal entendimento se aplica inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, cabendo ao ente federativo, na forma prevista no Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017 providenciar a publicação, registro e depósito do incentivo perante o CONFAZ.

Atendida pelo Estado da Bahia tal exigência, tendo a contribuinte feitos seus registros contábeis consoante previsto no caput do artigo 30, da Lei nº 12.973/2014 e considerando a desnecessidade de atendimento a quaisquer outros requisitos legais para o reconhecimento da subvenção para investimento além dos enumerados no dispositivo acima referido, esta se consolida e, por isso, fica ao largo da tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a arguição de nulidade e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Nelso Kichel, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

## Relatório

Em análise o Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão 01-30.678 - 3ª Turma da DRJ/BEL, que por unanimidade de votos, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido por considerar que Incentivo financeiro consistente na desobrigação de adimplir parte de valor mutuado por ente governamental e aproveitado como capital de giro da mutuária, é considerado, subvenção para custeio, integrando o resultado operacional da pessoa jurídica.

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcreve-se relatório do acórdão de primeira instância:

"Trata-se o processo de Auto de Infração de Contribuição para o PIS e Auto de Infração de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, referente aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2011, que exige o recolhimento de R\$ 3.824.956,51 (contribuição + multa de ofício + juros calculados até setembro/2014) de PIS e R\$ 17.617.981,48 (contribuição + multa de ofício + juros calculados até setembro/2014) de COFINS.

Do Termo de Verificação Fiscal, fls. 22/32, extraímos os seguintes excertos:

"Tratase de ação fiscal levada a efeito na empresa DAKOTA NORDESTE S/A, CNPJ Nº 00.465.813/000157, cuja atividade principal é a industrialização e comercialização de calçados. Em conformidade com o Mandado de Procedimento Fiscal Nº 03.1.01.002013012076, o procedimento se referiu à verificação do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS E CIDE, correspondentes ao período de janeiro a dezembro/2011.

A empresa DAKOTA NORDESTE S.A, recebeu no ano calendário de 2011, a título de subvenção do ICMS no Estado do Ceará, o valor de R\$112.870.252,77. Pelo fato do contribuinte considerar o referido valor como subvenção para investimento, este valor transitou pelo resultado do exercício e, posteriormente, foi registrado nas exclusões do cálculo do Lucro Real, em consonância com a legislação acima citada, não tendo sido, portanto, oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL, conforme se verifica no Livro de Apuração do Lucro Real do contribuinte, em anexo, nem tampouco incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS.

A subvenção oferecida pelo Estado do Ceará à DAKOTA NORDESTE S.A, se dá por meio de contrato de mútuo entre, originalmente, o Banco do Estado do Ceará S/A – BEC (posteriormente o Banco Bradesco SA) e DAKOTA NORDESTE S.A, com interveniência do Governo do Estado do Ceará, e funciona, grosso modo, da seguinte maneira: o BEC empresta parte (essa parte é alterada de acordo com os aditivos, variando de 75% a 99%) do valor recolhido a título de ICMS mensalmente pelo mutuário, no caso a DAKOTA NORDESTE S.A. Posteriormente, o Estado do Ceará, se verificada a adimplência das condições, depositará junto ao mutuante o valor do empréstimo, de tal forma que a mutuária terá o empréstimo quitado, não restando nenhuma dívida junto ao Estado do Ceará.

Tratase, portanto, de um contrato de empréstimo periódico de garantia fidejussória, onde o Estado do Ceará é o fiador.

Nessa esteira, não há como duvidar que a subvenção concedida pelo Estado do Ceará à fiscalizada é meramente subvenção para custeio, haja vista não haver qualquer vinculação contratual a investimentos de implantação ou expansão, ao contrário, pelo que vimos no contrato de mutuo, a destinação da subvenção é para o capital de giro da empresa. Frisa-se ainda que, da leitura do contrato, Termo de Acordo e do Protocolo de Intenções, verificou-se não haver qualquer cláusula que evidencie a intenção do subvencionador, no caso o Governo do Estado do Ceará, de que os recursos oriundos da subvenção concedida sejam destinados à investimentos."

Regularmente intimada, com ciência postal em 8 de setembro de 2014, AR à fl. 562, a interessada apresentou, em 2 de outubro de 2014, a impugnação de fls. 606/636.

Preliminarmente a impugnante faz uma explanação da sua função social nas cidades em que passou a atuar no Estado do Ceará. Afirma que as unidades fabris foram instaladas visando promover o seu desenvolvimento, mediante a assinatura de quatro convênios com o Governo do Estado.

Apresenta, em seguida, dados do IBGE, que evidenciam a modificação substancial do perfil econômico, social e cultural, nas cidades, após a instalação das fábricas da Autuada e afirma:

*“Tais dados também são importantes para que se compreenda o conceito de incentivo para investimento, tendo em vista que o principal investimento realizado pela autora foi humano, foi destinar seus recursos e seu trabalho para contratar mais de 9 mil empregados, fator de extremo relevo e justifica a razão para a atração de indústrias de uso intensivo de mão de obra”*

Cita atos da ADENE/SUDENE.

Defende que os incentivos fiscais estão em conformidade com o art. 3º da Constituição Federal, que traça os objetivos fundamentais da República.

Passa a discorrer, então sobre o incentivo fiscal recebido do Estado do Ceará. Discorre também, sobre as condições para implementação dos benefícios e do montante dos benefícios recebidos.

Posteriormente, afirma que não há, nos autos de infração e no relatório fiscal, clara e expressa fundamentação fática e jurídica sobre os motivos que levaram a fiscalização a lavratura dos autos de infração, o que acarreta a nulidade destes por falta do requisito da motivação. Discorda da utilização do mesmo relatório fiscal do

processo 10380.727.457/201403, porque tanto a motivação quanto as informações são diversas entre os tributos lançados.

A seguir, traz a razões que entende para a improcedência dos Autos de Infração.

Defende a inexistência de receita passível de incidência de PIS/PASEP e COFINS, primeiramente, em relação a natureza jurídica da subvenção. Afirma: A tributação não pode incidir sobre uma base superior às reais manifestações de capacidade econômica da empresa; não se tratando de nenhuma das hipóteses previstas na legislação, incabível a incidência de PIS/PASEP e COFINS.

Em seguida, argumenta a existência de reiteradas decisões proferidas pelo plenário do Supremo Tribunal Federal que declaram como sendo à base de cálculo do PIS e da COFINS somente as receitas advindas da compra e venda de mercadorias e da prestação de serviços.

Defende a impossibilidade de incidência de multa aplicada com base no inciso III, art.100 e art. 146 do Código Tributário Nacional.

Carreia aos autos decisões administrativas e judiciais.

E por fim requer:

(1) preliminarmente, reconheçam a nulidade dos autos de infração em virtude da sua falta de motivação, conforme exposto no item III;

(2) caso ultrapassada a preliminar arguida, no mérito, julguem a manifestação de inconformidade procedente, de modo a julgar improcedente o auto de infração combatido e, conseqüentemente afastar a incidência de PIS/PASEP e COFINS sobre os valores recebidos pela Autuada a título de subvenções do Governo do Estado do Ceará".

Apreciada a impugnação o lançamento foi mantido sob o argumento principal de que descabe a alegação de falta de motivação para a lavratura de auto de infração quando as autoridades fiscais o fizeram indicando os pressupostos de fato e de direito em que se fundamentaram os lançamentos.o incentivo financeiro consistente na desobrigação de adimplir parte de valor mutuado por ente governamental e aproveitado como capital de giro da mutuaría, é considerado, subvenção para custeio, integrando o resultado operacional da pessoa jurídica e que de acordo com o disposto no art. 136 do CTN, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e que a multa aplicada não teve o caráter confiscatório.

Irresignada com a decisão retro, a Recorrente protocolou recurso voluntário, onde apresenta sua inconformidade em relação ao acórdão proferido, calcado nas seguintes razões, as mesmas já deduzidas na sua impugnação:

1. Nulidade do acórdão proferido pela DRJ, por falta de motivação, pois não se manifestou sobre razões alegadas em recurso: utilização dos valores como subvenção para investimento, utilização para aumento de capital, critérios para caracterização da subvenção de investimento, inexistência de receitas passíveis de incidência de PIS/Cofins;

2. As subvenções recebidas caracterizam-se como subvenções para investimento e não para custeio como acusou a fiscalização;

3. Os valores recebidos a título de subvenções não caracterizam-se como receitas;
4. A inexistência de utilização dos valores recebidos como capital de giro, mas para aumento de capital social, investimentos no parque industrial e investimentos sociais;
5. A necessidade de observação das decisões proferidas pelo CARF, de acordo com o artigo 100, III do CTN;
6. A necessidade de afastamento da multa de ofício aplicada, em razão das decisões proferidas pelo CARF afastando a incidência do PIS e Cofins sobre Por seu turno, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, argumentando que: 1. O Auto de Infração é válido, não havendo vício em sua fundamentação, nem verificação de qualquer prejuízo à recorrente; 2. A jurisprudência administrativa não constitui prática reiterada da Administração, pois consiste em atuação reiterada da Administração na aplicação da legislação tributária para um determinado contribuinte ou grupo de contribuintes; 3. A subvenção para investimento exige as seguintes características: a intenção do Poder Público de destiná-las para a implantação ou ampliação do empreendimento; a aplicação efetiva e específica, pelo beneficiário, nos investimentos previstos, não bastando apenas o animus de subvencionar para investimento; a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza, automaticamente, a sua classificação como subvenção de investimento; e o beneficiário ser titular do empreendimento econômico. 4. A subvenção no caso concreto possui a natureza de custeio, pois os recursos são destinados à composição do capital de giro da sociedade mutuária, sem vinculação a qualquer investimento; 5. As subvenções para custeio são receitas tributáveis nos termos dos artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Por Resolução, a Tuma votou pelo sobrestamento do processo até 01 de agosto de 2019 - 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, inciso II, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

Com a conversão do julgamento em diligência, com a remessa do presente processo à Unidade de Origem para que a Contribuinte seja intimada, a partir do dia 01/08/2019, a comprovar o cumprimento, por parte do Estado do Ceará, dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, inciso II, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

Intimado sobre o resultado do julgamento, a Recorrente trouxe aos autos a comprovação solicitada, juntando aos autos cópias das páginas do DOU onde foram publicados os Decreto Estadual n. 32.563/2018, em que o Estado do Ceará consolidou os atos normativos de benefícios fiscais por ele concedidos, dentre os quais encontra-se o benefício objeto desta demanda; e o Certificado de registro e depósito n. 12/2018, no qual o Estado do Ceará depositou no CONFAZ a planilha dos atos normativos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, atendendo ao previsto na cláusula segunda, inciso II, do Convênio ICMS 190/2017.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 1401-004.219 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10380.727463/2014-52

## **Voto**

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora

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

### **Preliminar de Nulidade.**

A Recorrente reclama a nulidade dos autos de infração em virtude da sua falta de motivação, contudo, observo que nos termos do § 3º do artigo 59 do Decreto 70.235/1979, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Razão pela qual deixo de analisar tal pleito e passo ao mérito.

### **Mérito.**

A matéria sob julgamento é da Turma e também da Contribuinte, pois conforme no Termo de Verificação Fiscal, o procedimento fiscal se referiu à verificação de IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e CIDE, no período de janeiro a dezembro de 2011, em conformidade com o MPF n.º 03.1.01.002013012076.

O encerramento da ação fiscal culminou na lavratura de Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, não como reflexos, mas separadamente em autos distintos. Os Autos de Infração de IRPJ e CSLL foram lavrados no processo n.º 10380.727457/201403, o qual foi julgado em 06/04/2016 por esta Turma, ocasião em que, por maioria de votos, foi dado provimento ao pleito da Recorrente.

As quatro autuações versaram sobre os mesmos elementos fáticos e jurídicos, inclusive um único Termo de Verificação Fiscal embasou os dois processos administrativos fiscais, que trataram do julgamento de subvenções recebidas pela recorrente do Estado do Ceará, relativas a diferimento de ICMS, de acordo com a Lei n.º 10.367/1979 (que criou o Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará FDI) e o Decreto Estadual n.º 29.183/2008 (que consolidou e regulamentou a legislação do FDI).

O benefício é regulado pelo Decreto Estadual n.º 29.183/2008, da forma seguinte:

Art.1º O Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – FDI, disciplinado pelas Leis n.ºs 10.367, de 7 de dezembro de 1979; 10.380, de 27 de março de 1980; 11.073, de 15 de julho de 1985; 11.524, de 30 de dezembro de 1988; 12.478, de 21 de julho de 1995; 12.631, de 1º de outubro de 1996; 12.798, de 13 de abril de 1998; 12.863, de 26 de novembro de 1998; 13.061, de 14 de setembro de 2000; 13.377, de 29 de setembro de 2003; 13.379, de 29 de setembro de 2003; 13.567, de 30 de dezembro de 2004; 13.616, de 30 de junho de 2005; 13.755, de 12 de abril de 2006, tem por objetivo fomentar a política industrial do Estado. Art.2º A Política Industrial do Estado do Ceará, compreende:

I – ações voltadas para atração seletiva de investimentos industriais, visando a formação e o adensamento das cadeias produtivas selecionadas e a formação de aglomerações espaciais;

II – disponibilidade de infra-estrutura necessária para a implantação e pleno desenvolvimento da atividade produtiva;

III – apoio e indução ao desenvolvimento industrial objetivando:

a) o fortalecimento da rede de instituições voltadas para o desenvolvimento sócio-econômico e a absorção e disseminação de novas tecnologias;

b) a atração e o fortalecimento de empresas locais de base tecnológica;

c) a geração e o incremento de cadeias produtivas.

IV – treinamento e capacitação de mão-de-obra.

Art.3º O Conselho Estadual de Desenvolvimento Industrial do Ceará – CEDIN, concederá às sociedades empresárias e cooperativas, ambas industriais, consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento econômico do Estado, incentivos para a implantação, ampliação, diversificação, recuperação e modernização de estabelecimentos industriais, na forma definida neste Decreto.

§1º Sem prejuízos de outras exigências firmadas pelo Conselho Estadual de Desenvolvimento Industrial – CEDIN, somente serão concedidos incentivos de ampliação nos casos de projetos previamente submetidos à análise do órgão gestor do FDI, e que objetivem um incremento de no mínimo 50% (cinquenta inteiros por cento) da produção média da empresa dos últimos dois anos, devendo o benefício ser calculado sobre o ICMS próprio a ser recolhido inerente ao excedente resultante da ampliação, aplicando-se o percentual de incentivo resultante, tomando-se por base a pontuação auferida pela empresa, na forma de Anexo I deste Decreto

§2º Sem prejuízo de outras exigências formuladas pelo Conselho Estadual de Desenvolvimento Industrial – CEDIN, somente serão concedidos incentivos de diversificação nos casos de projetos previamente submetidos à análise do órgão gestor do FDI e que objetivem a incorporação de uma nova atividade econômica discriminada na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE

§3º As empresas genuinamente cearenses que se encontrem paralisadas há pelo menos 12 (doze) meses imediatamente anteriores à apresentação do pedido de concessão do incentivo, poderão ser beneficiadas pelos critérios gerais de pontuação desde que, a critério do CEDIN, demonstrem esforço de recuperação mediante adoção das seguintes providências:

I – realização de novos investimentos capazes de restaurar a viabilidade econômica do empreendimento, com utilização da capacidade instalada;

II – capacidade de geração de emprego.

Art. 4º Para consecução dos seus objetivos o Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – FDI, concederá às empresas beneficiárias os incentivos mencionados no artigo anterior, através de operações previstas em Lei, por meio de programas aprovados pelo Conselho Estadual de Desenvolvimento Industrial – CEDIN, por proposição do Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico.

O incentivo fiscal foi assim tratado pelo voto vencedor no acórdão recorrido:

Na análise dos autos, observa-se que, o Estado do Ceará celebrou com a contribuinte, por intermédio do Banco do Estado do Ceará (BEC), o contrato de operações FDI/PROVIN n.º 33.0040, relativo à unidade de Maranguape; o contrato de operações FDI/PROVIN n.º 33.0131, relativo à unidade de Iguatu, o contrato de operações FDI/PROVIN 33.0176, relativo à unidade de Russas e o contrato de operações FDI/PROAPI n.º 34.0021, relativo à unidade de Maranguape e ainda o Termo de Acordo CEDIN n.º 30.3006, relativo a unidade de Quixadá

O contrato de **Mútuo FDI/PROAPI 34.0021**, aprovado pela Resolução Cedin 062/2000, de 01/12/2000, fls. 198/201, tem por objeto “empréstimo de execução periódica, com garantia fidejussória, equivalente a 11% (onze por cento) do montante FOB de cada exportação mensal de produtos de exportação de fabricação própria (...) em cada um dos meses do período de dezembro/2000 a novembro/2015, 180 (cento e oitenta meses) (...)”

(cláusula 1.1).

Conforme previsto no item 1.3 da Cláusula Primeira, os recursos do empréstimo tomado “*destinam-se à composição do esquema financeiro necessário ao **capital de giro** da unidade industrial da MUTUÁRIA necessário a Industrialização de calçados destinados à exportação, de acordo com projeto econômico e respectiva memória de análise elaborada por equipe técnica do BEC*”.

A liberação das parcelas do empréstimo é efetuada automaticamente mês a mês, mediante apresentação de certa documentação pela mutuária (cláusula 1.4). Os recursos têm origem no Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará (FDI/PROAPI), instituído pela Lei Estadual n.º 10.367, de 1979, e alterações posteriores.

A forma de amortização do empréstimo está prevista na cláusula 4.1: “Do valor de cada parcela do empréstimo (...), o equivalente a 10% (dez por cento) será pago de uma só vez no dia 30 (trinta) de cada mês a que corresponder, após 60 (sessenta) meses e será devidamente corrigida desde a data do desembolso até a data do vencimento pela aplicação da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP ou outro indexador que vier a substituí-lo por decisão da autoridade monetária competente”.

Em outras palavras, a autuada obteve financiamento do BEC no valor de 11% das exportações mensais de produtos de fabricação própria, a serem pagos, com carência de 60 meses, apenas 10% do valor emprestado, com a possibilidade do perdão de 90% do montante emprestado, bastando que a mutuária não atrasasse o pagamento de duas ou mais parcelas (cláusula 4.2).

O contrato de **Mútuo FDI/PROVIN 33.0131/11**, aprovado pela Resolução Cedin 53/97, de 06/11/1997, fls. 166/169, tem por objeto “a concessão pelo BEC de um empréstimo de execução periódica, com garantia fidejussória, equivalente a 100% (cem por cento) do valor do ICMS efetivamente recolhido pela MUTUÁRIA, em 180 (cento e oitenta) meses no período de novembro/1997 a outubro/2012, mediante entrega de Nota Promissória dentro do prazo legal” (cláusula 1.1).

Tal como previsto no contrato de mútuo anterior, no item 1.3 da Cláusula Primeira deste instrumento, consta que os recursos do empréstimo tomado “*destinam-se à composição do esquema financeiro necessário ao **capital de giro** da unidade industrial da MUTUÁRIA para a produção de calçados e seus componentes, de*

*acordo com projeto econômico e respectiva memória de análise elaborada por equipe técnica do BEC”.*

Os desembolsos das parcelas do empréstimo são efetuados automaticamente mês a mês, quando do recolhimento do ICMS (cláusula 1.4). Os recursos têm origem no Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará (FDI/PROVIN), instituído igualmente pela Lei 10.367, de 1979 e alterações posteriores (cláusula 1.2).

A forma de amortização do empréstimo está prevista na cláusula 4.1: “Do valor de cada parcela do empréstimo (...), o equivalente a 1% (hum por cento) será pago de uma só vez no dia 30 (trinta) de cada mês a que corresponder, após 60 (sessenta) meses e será devidamente corrigida desde a data do desembolso até a data do vencimento pela aplicação da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP ou outro indexador que vier a substituí-lo por decisão da autoridade monetária competente”.

Em outras palavras, a autuada obteve financiamento do BEC no valor de 100% do ICMS recolhido, a ser pago, com carência de 60 meses, apenas 1% do valor emprestado, abrindo-lhe a possibilidade de perdão de 99% do montante emprestado, bastando que o mutuário não atrasasse o pagamento de duas ou mais parcelas (cláusula 4.2).

O contrato **Mútuo FDI/PROVIN 33.0176/1**, aprovado pela resolução 098/52 de 14.08.98, segue os mesmos termos do contrato de **Mútuo FDI/PROVIN 33.0131/11** O contrato de **Mútuo FDI/PROVIN 33.0040/4**, fls. 140/149, tem por objeto “*a concessão pelo BEC de um empréstimo de execução periódica, com garantia fidejussória, equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do ICMS efetivamente recolhido pela MUTUÁRIA, em cada um dos meses do período de julho/95 a junho de 2005 mediante entrega de Nota Promissória dentro do prazo legal e pagamento dos restantes 25% (vinte e cinco por cento) e dentro do prazo legal*” (cláusula 1.1).

No aditivo, datado de 23 de setembro de 2008, fls. 148/150, a cláusula 1.1 foi alterada: “*a concessão pelo BEC de um empréstimo de execução periódica, com garantia fidejussória, equivalente a 100 % (cem por cento) do valor do ICMS efetivamente recolhido pela MUTUÁRIA, em 180 (cento e oitenta meses) no período de julho/95 a junho de 2010 mediante entrega de Nota Promissória dentro do prazo legal*”(cláusula 1.1).

No quinto aditivo, datado de 20 de outubro de 2006, fls. 158/161 novamente o percentual do benefício foi alterado e o prazo prorrogado: “*(...) o Contrato ora aditado fica alterado com relação ao período de utilização do benefício do FDI, que passa a ter seu prazo prorrogado por mais 120 (cento e vinte) meses, a partir de julho de 2010 até junho de 2020, e quanto de 100% (cem por cento) para 75% (setenta e cinco por cento) a partir de julho de 2010(...)(clausula 2ª).*

As demais cláusulas do contrato de **Mútuo FDI/PROVIN 33.0040/4**, seguem os mesmos termos do contrato de **Mútuo FDI/PROVIN 33.0176/1** acima detalhado e do contrato de **Mútuo FDI/PROVIN 33.0131/11**, e cabe destaque para a cláusula 1.3:

*“destinam-se à composição do esquema financeiro necessário ao **capital de giro** da unidade industrial da MUTUÁRIA para a produção de calçados de couro feminino, de acordo com projeto econômico e respectiva memória de análise elaborada por equipe técnica do BEC”.*

No Termo de Acordo CEDIN n.º 030/2006, fls. 131/135, na cláusula 2ª, “*a formalização do diferimento de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do ICMS apurado mensalmente, pela sociedade empresária acordante, beneficiária do FDI, incidente sobre operação com a produção própria, durante 180 (meses) no período de novembro de 2006 a outubro de 2021, nos termos da resolução n.º 170/2006 do Conselho Estadual de Desenvolvimento Industrial – CEDIN, (...)*”.

Na cláusula sexta do citado Termo, “DAS OBRIGAÇÕES DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA ACORDANTE”, não se observa a aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

Dito isto, resta suficientemente óbvio, que a renúncia do Governo do Estado do Ceará a parte dos valores mutuados (99% ou 75%, no FDI/PROVIN e 90%, no FDI/PROAPI) ou diferidos, destina-se à composição do esquema financeiro necessário ao **capital de giro** das unidades industriais da Impugnante.

[...]

O conceito de “subvenção para investimento” fixado pela Administração Tributária corresponde a uma transferência de recursos do Poder Público para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas na aplicação específica em bens e direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

Ocorre que, como consta da Resoluções n.º **9101-000.039, 9101-000.042 e 9101-000.043**, foi recentemente aprovada a Lei Complementar n.º 160/2017, que alterou a Lei n.º 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. 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. (grifamos)

Diante de tais exigências, foi editado o Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, recentemente prorrogado, conforme Conv. ICMS 51/18, que estabelecem os efeitos a partir de 26.07.18, 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, foi recentemente prorrogado, conforme Conv. ICMS 51/18, efeitos a partir de 26.07.18 e :

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

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

II - 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 31 de julho de 2019, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da identificação dos atos normativos objeto da solicitação, na forma do modelo constante no Anexo Único.

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

I - 31 de agosto de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito;

II - 31 de julho de 2019, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

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 27 de dezembro de 2019, 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.

Isto porque, temos que foi publicado Decreto Estadual nº 32.438 de 8 de dezembro de 2017, pelo Estado do Ceará para regulamentar e consolidar a legislação do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará (FDI), que culminou por revogar o conteúdo do Decreto 29.183/2008, que tratava do benefício em discussão nestes autos.

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 31 de julho de 2019, conforme prorrogação prevista no Conv. ICMS 51/18, 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 31/07/2019, considerada a prorrogação dos prazos.

Como bem considerado pelo I. Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves no voto do Acórdão 1401-003.494 de 11 de junho de 2019:

Com efeito, com o advento da Lei Complementar nº 160/2017, quis o legislador, para além de resolver inúmeros problemas gerados pela chamada "guerra fiscal" entre as unidades da federação brasileira, dar um ponto final à discussão acerca da natureza aos incentivos, isenções e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais. São inúmeros os processos em tramitação neste Tribunal Administrativo que versam sobre a real natureza de tais benefícios (lato sensu), se subvenção para investimento ou para custeio. A partir do novel dispositivo legal, essa discussão foi soterrada, haja vista que a opção legislativa foi de considerá-los como subvenção para investimento. Daí em diante, a discussão se restringirá aos requisitos que continuaram a ser exigidos pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014:

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.

Verifica-se, portanto, que a norma exige tão somente que a subvenção seja concedida como estímulo para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, o que se verificou no caso destes autos também.

Conforme já mencionado, as quatro autuações versaram sobre os mesmos elementos fáticos e jurídicos, inclusive um único Termo de Verificação Fiscal embasou os dois processos administrativos fiscais, que trataram do julgamento de subvenções recebidas pela recorrente do Estado do Ceará, relativas a diferimento de ICMS, de acordo com a Lei nº 10.367/1979 (que criou o Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará FDI) e o Decreto Estadual nº 29.183/2008 (que consolidou e regulamentou a legislação do FDI).

No que diz respeito à identificação nos presentes autos, da questão relativa às exigências de registro e depósito dos atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais objetos de discussão nos presentes autos, perante o CONFAZ, por parte do Estado do Ceará, conforme o disposto nos arts. 3º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e no Convênio ICMS 190/2017, temos que conforme tais documentos foram cumpridos os requisitos legais para reconhecimento do incentivo.

No que se refere ao atendimento, por parte do Governo do Estado do Ceará, dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, inciso II, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, tem-se em cumprimento ao determinado em Diligência Fiscal, o contribuinte junta, neste ato, os seguintes documentos:

- Decreto Estadual n. 32.563/2018, em que o Estado do Ceará consolidou os atos normativos de benefícios fiscais por ele concedidos, dentre os quais encontra-se o benefício objeto desta demanda; e
- Certificado de registro e depósito n. 12/2018, no qual o Estado do Ceará depositou no CONFAZ a planilha dos atos normativos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, atendendo ao previsto na cláusula segunda, inciso II, do Convênio ICMS 190/2017.

Verifica-se que, com tais publicações, o Estado do Ceará cumpriu com os prazos de publicação dos atos normativos relativos aos incentivos fiscais vigentes e não vigentes em 07 de agosto de 2017, conforme previsto na Cláusula Terceira do Convênio ICMS 190/2017.

De outra parte, verificou-se também que a Recorrente aplicou os recursos decorrentes do crédito presumido de ICMS, registrados diretamente à conta de Reserva de Capital sob a rubrica “Reserva Subvenção ICMS para investimento “ na modernização e expansão de seu parque industrial.

Por todo o exposto, voto por DAR provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin