



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

Processo nº 10380.730014/2014-91
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1402-000.722 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 16 de agosto de 2018
Assunto SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO
Recorrente M DIAS BRANCO S A INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2618 a 2636), interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro/RJ (fls. 2572 a 2609) que manteve integralmente as Autuações sofridas pela Contribuinte (fls. 874 a 941), rejeitando a Impugnação apresentada (fls. 03 a 118).

O processo versa sobre exações de IRPJ e CSLL, referentes aos anos-calendário de 2009 a 2010, acompanhadas de multa ofício (75%) e juros de mora, lavradas em face da empresa M DIAS BRANCO S A INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS.

A acusação fiscal que sustenta as Autuações é exclusivamente de *exclusões indevidas* do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, referentes aos Programas FDI/PROVIN (Estado do Ceará), FAIN/PB (Estado da Paraíba), PROADI (Rio Grande do Norte) e DESENVOLVE (Estado da Bahia), todas tratadas como *subvenção de investimento* pela Contribuinte.

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

Trata o presente processo de autos de infração lavrados em 12/12/2014 no âmbito da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza/CE, relativo aos anos-calendário de 2009 e 2010, por meio dos quais são exigidos da interessada acima identificada, o imposto sobre a renda de pessoa jurídica- IRPJ, no valor de R\$ 38.223.161,42 (fls. 03/11), a contribuição social sobre o lucro líquido-CSLL, no valor de R\$ 13.760.338,10 (fls. 12/20), todos acrescidos de multa de ofício e de encargos moratórios.

2. Fundamentou-se em exclusões indevidas, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, apropriadas como Subvenções para Investimentos, nos anos-calendário de 2009 e 2010 e decorrentes dos incentivos fiscais estaduais denominados FDI/PROVIN, FAIN/PB, PROADI e DESENVOLVE, concedidos pelos Governos dos estados do Ceará, Paraíba, Rio Grande do Norte e Bahia, respectivamente.

3. Dos Fatos

4. Os fatos verificados pela fiscalização no curso dos trabalhos de auditoria foram registrados no Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 21/34, a seguir sintetizados:

5. I - Dos Procedimentos Fiscais 6. Durante os procedimentos de auditoria, a fiscalização intimou, por meio dos termos às fls. 120/122, 128/129 e 133/136, a contribuinte a apresentar, entre outros, os elementos comprobatórios que originaram o benefício fiscal das EXCLUSÕES do Lucro Líquido quando da apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, tituladas de Doações e Subvenções para Investimentos, apropriadas nos anos-calendário de 2009 e 2010.

7. A contribuinte, em resposta aos termos acima, apresentou a documentação acostada aos autos às fls. 142/2.428.

8. II- Da Análise e Conclusão 9. A fiscalização, analisando a documentação apresentada pelo sujeito passivo e pelo Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico - CEDE, em cotejo com os registros contábeis e fiscais da autuada e suas DIPJ's, constatou que:

10. 1 - Incentivos Fiscais Vinculados ao PROVIN/FDI. Concedidos Pelo Governo do Estado do Ceará aos Estabelecimentos Filiais da M. DIAS BRANCO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS - CNPJ 07.206.816/0001 -15.

11. 1.1 – A filial "GME". 12. A filial "GME", CNPJ 07.206.816/0028-35, é detentora, no âmbito do FDI/PROVIN (Programa de Incentivo ao Financiamento de Empresas no Estado do Ceará), do benefício fiscal de operação de financiamento de seu ICMS devido, para formação de seu capital de giro, conforme consta do Protocolo de Intenções firmado com o Governo do Estado do Ceará (fls. 813/818) e aditivos (fls. 819/827), bem como na Cláusula Primeira do Contrato de Mútuo de Execução Periódica, em Dinheiro, com Garantia Fidejussória, celebrado com o Banco do Estado do Ceará S/A - BEC (Operação N° 33.0321), e o Governo do Estado do Ceará, na condição de interveniente.

13. O valor do financiamento equivale a 75% do ICMS devido, em cada um dos períodos ocorridos entre os meses de abril de 2002 a março de 2017 e seu recolhimento garantido por Nota Promissória emitida pela mutuária, sob condição única e essencial, de que a parte não financiada do ICMS, equivalente ao complemento dos 25% (vinte e cinco por cento) restante do ICMS, seja pago dentro do prazo legal.

14. A renúncia fiscal corresponde a 75% do valor do ICMS mensal financiado pelo BEC, sob a única condição de que 25% (vinte e cinco por cento) do valor financiado e 15% (quinze por cento) das entradas mensais de trigo em grãos no estabelecimento beneficiado referentes ao ICMS diferido, sejam pagos nas datas aprazadas de seus vencimentos e, se posteriormente, com os encargos financeiros acordados.

15. Incentivo aprovado pela Resolução nº 16/2002 (fls. 828/829).

16. 1.2 – A filial "Moinho Dias Branco".

17. A filial "Moinho Dias Branco", CNPJ 07.206.816/0024-01, no âmbito do FDI/PROVIN, possui o mesmo benefício fiscal da filial GME, conforme Protocolo de Intenções às fls. 832/835 e aditivos às fls. 836/837, bem como na Cláusula Primeira do Contrato de Mútuo de Execução Periódica, em Dinheiro, com Garantia Fidejussória, celebrado com o Banco do Estado do Ceará S/A - BEC (Operação Nº 44.0070/4).

18. O valor do financiamento equivalia inicialmente a 60% (sessenta por cento) e atualmente encontra-se em 75% do ICMS devido, incidente sobre as entradas mensais de trigo em grão no estabelecimento, no transcorrer de sua vigência e seu recolhimento garantido por Nota Promissória emitida pela mutuária, sob condição única e essencial, de que à parte não financiada do ICMS, equivalente ao complemento dos 25% (vinte e cinco por cento) restante do ICMS, seja pago dentro do prazo legal.

19. A renúncia fiscal corresponde atualmente a 85% (oitenta e cinco por cento) do valor do ICMS mensal financiado pelo BEC, sob a única condição, também, de que os 15% (quinze e cinco por cento) do valor financiado, seja pago nas datas apazadas de seus vencimentos, e se posteriormente, com os encargos financeiros acordados.

20. Incentivo aprovado pelas Resoluções nº 72/2006 (fls. 838/839) e nº 213/2006 (fls. 840/841).

21. 2 - Incentivos Fiscais Vinculados ao Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba - FAIN. Concedido pelo Governo do Estado da Paraíba ao Estabelecimento Filial Da M. Observa-se ainda que a TOYOTA lança na conta 612199 - Gastos Diversos com Funcionários (fls. 36/37), as notas fiscais da SULRING ASSESSORIA. DIAS BRANCO S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS. CNPJ 07.206.816/0001 -15.

22. 2.1 – Filial Grande Moinho Tambaú.

23. A filial Grande Moinho Tambaú - GMT, CNPJ 07.206.816/0036-45, é detentora no âmbito do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba - FAIN, do benefício fiscal de operação de financiamento de seu ICMS devido, para formação de seu capital de giro, conforme consta no item II da Resolução Nº 049/2002, de 23/11/2002 (fls. 858), que da suporte ao Protocolo de Intenções firmado com o Governo do Estado da Paraíba, que estipula em seu item III, que a operação de empréstimo será liquidada no período de 01 (um) ano, contado de cada liberação e os juros financeiros calculados pela TJLP, limitam-se a 12% (doze por cento) ao ano.

24. Por sua vez, conforme estipulado na aludida Resolução e no Protocolo de Intenções, o objeto do contrato é a concessão de uma operação de empréstimo mensal, com recursos do FAIN, destinado a subsidiar integralmente o valor do ICMS devido pela sociedade empresária (mutuária) e renúncia fiscal de parte do financiamento, que deverá ser destinado a compor o CAPITAL DE GIRO da unidade industrial beneficiária do incentivo fiscal.

25. O valor do financiamento equivale a 100% (cem por cento) do ICMS mensalmente recolhido. A renúncia fiscal corresponde a 99% (noventa e nove por cento) do valor do ICMS mensal financiado pelo FAIN, sob a única condição, também, de que os 1% (um por cento) do valor financiado seja pago nas datas aprazadas de seus vencimentos, e se posteriormente, com os encargos financeiros acordados;

26. 3 - Incentivos Fiscais Vinculados ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE. Concedido pelo Governo do Estado Da Bahia ao Estabelecimento Filial da M. DIAS BRANCO S/A -INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS. CNPJ 07.206.816/0001 - 15.

27. 3.1 – Filial Grande Moinho Aratu 28. A filial Grande Moinho Aratu-GMA, CNPJ 07.206.816/0030-50, é detentora no âmbito do Programa DESENVOLVE, do benefício fiscal de operação de financiamento de seu ICMS devido, conforme consta no Protocolo de Intenções firmado com o Governo do Estado da Bahia e seus Termos de Retificação e Ratificação (fls. 859/873), bem como no determinado na Resolução Nº 144/2003 (fl. 874), emanada do Programa DESENVOLVE, de 04/12/2003.

29. Por sua vez, o objeto do contrato é a concessão de uma operação de empréstimo mensal de valor equivalente ao ICMS mensal diferido e renúncia fiscal de 90% (noventa por cento) da parte do financiamento. Em complemento, encontra-se determinado no Decreto nº 8.205/2002 e seus anexos: prazos; condições de descontos da parte incentivada/renúncia fiscal, que para o sujeito passivo é de 90% (noventa por cento); e os descontos da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), que variam de 15% a 20% incidente sobre os 10% do ICMS postergado e pago na data acordada.

30. Tais situações conforme determinado no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 29/10/2003, caracterizam empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamentos de impostos (ICMS), em que os juros e a atualização monetária, previstos contratualmente, incidem sob condição suspensiva e, por conseguinte, o incentivo fiscal do DESENVOLVE, não se configura como subvenção para investimento ou custeio e sim, reduções de custos ou despesas.

31. 4- Incentivos Fiscais Vinculados ao Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte - PROADI. Concedido pelo Governo do Estado do Rio Grande do Norte ao Estabelecimento Filial Da M. DIAS BRANCO S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS. CNPJ 07.206.816/0001 -15.

32. 4.1 – Filial Grande Moinho Potiguar 33. A filial Grande Moinho potiguar-GMP, CNPJ 07.206.816/0026-73, é detentora no âmbito do Programa PROADI (Programa do Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte), do benefício fiscal de operação de empréstimo vinculado ao seu ICMS devido, conforme consta no Protocolo de Intenções firmado com o Governo do Estado do Rio Grande do Norte e seus aditivos (fls. 842/845) e no Contrato Particular de Mutuo de Execução Periódica em Dinheiro, firmado entre a Agência de Fomento do Rio Grande do Norte s/a - AGN e o contribuinte.

34. Por sua vez, conforme estipulado nos referenciados documentos, o objeto da operação é a concessão de uma operação de empréstimo mensal de valor equivalente ao ICMS mensal diferido e renúncia fiscal de 99% (noventa e nove por cento) da parte do financiamento. Em complemento, o Contrato Particular de Mutuo de Execução Periódica em Dinheiro, firmado entre a Agência de Fomento do Rio Grande do Norte s/a - AGN, determina entre outras coisas, nas Cláusulas Sexta, Sétima e Oitava as condições de garantia; amortização e encargos financeiros do benefício fiscal, incidente sobre o incentivo fiscal e sua renúncia fiscal e a parte não incentivada ou rebote - 1% (um por cento) do valor do ICMS incentivado.

35. Tais situações conforme determinado no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 29/10/2003, caracterizam empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamentos de impostos (ICMS), em que os juros e a atualização monetária, previstos contratualmente, incidem sob condição suspensiva e por conseguinte, o incentivo fiscal do PROADI, não se configura como subvenção para investimento ou custeio e sim, reduções de custos ou despesas.

36. 5- CONTABILIZAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DO PROVİN, FAIN, DESENVOLVE E PROADI PELO SUJEITO PASSIVO.

37. Os incentivos fiscais do PROVİN, FAIN, DESENVOLVE e PROADI, foram registrados na contabilidade do sujeito passivo às contas:

No reconhecimento do incentivo fiscal: No passivo circulante no grupo de contas de Subvenções para Investimentos (211901): contas 2119010001 - PROVİN, 2119010002 - PROADI, 2119010003 -FAİN e 2119010004 - DESENVOLVE e suas correspondentes contrapartidas, cujos DEMONSTRATIVOS encontram-se em anexo (fls.45/118).

Na apropriação no resultado: Em contas redutoras do grupo de Custos dos Produtos Vendidos, vinculado aos Incentivos Fiscais (613106): contas 6131060001 - PROVİN, 6131060002 - PROADI, 6131060003 - FAIN e 6131060004 - DESENVOLVE e suas correspondentes contrapartidas, cujos DEMONSTRATIVOS encontram-se em anexo (fls.45/118).

Na constituição das reservas de lucros: Em contas de reservas de Incentivos Fiscais (312305): contas 3123050010 -PROVİN, 31230011 - PROADI, 31230012 - FAIN e 31230013 - DESENVOLVE e suas correspondentes contrapartidas, cujos DEMONSTRATIVOS encontram-se em anexo (fls.45/118).

38. Considerando que os programas FDI/PROVİN, FAIN/PB, PROADI/RN e DESENVOLVE/BA subsidiam parte do ICMS devido pela sociedade empresária, através de renúncia fiscal, e seus valores destinam-se a formação de seu Capital de Giro e que, apesar do sujeito passivo ter contabilizado os valores do incentivo fiscal como parcela redutora de Custo dos Produtos Vendidos, e posteriormente excluídos de seu lucro líquido na apuração de seu lucro real e da base de cálculo da CSLL (fls.45/118), é de se GLOSAR as EXCLUSÕES de seu LUCRO REAL e da apuração da CSLL, conforme discriminadas nos DEMONSTRATIVOS I e II (fls. 35/38), III (fls. 39/40), IV (fls. 41/42) e

V (fls. 43/44) respectivamente, anexos ao presente Termo, por onerarem indevidamente sua apuração, haja vista que referenciados valores caracterizam-se como Recuperação de Custos/Despesas, conforme determinado nos artigos 247, 248, 249, 250, 251, 262, 275, 276, 277, 278, 279, 280 e 392, do Decreto Nº. 3.000/99 (RIR/99), combinado com o disposto no Parecer Normativo CST Nº. 112/1978 e Ato Declaratório Interpretativo SRF Nº. 22, de 29/10/2003.

39. Diante do exposto, foi efetuado o lançamento de ofício relativo à glosa de valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido nos anos-calendário de 2009 e 2010, na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, vinculados aos benefícios fiscais do PROVIN/FDI (CE), FAIN (PB), PROADI (RN) e DESENVOLVE (BA), como apresentado nos Demonstrativos I a XXIX (fls. 35/118) e demais documentos em anexo, contabilizados nas contas 6131060001 - (-)PROVIN (estabelecimentos Moinho Dias Branco e Gorduras e Margarinas Vegetais - GME), 6131060002 - (-)PROADI (estabelecimento Grande Moinho Tambaú), 6131060003 - (-)FAIN (estabelecimento Grande Moinho Potiguar) e 6131060004 - (-)DESENVOLVE (estabelecimento Grande Moinho Aratu).

40. A interessada foi cientificada dos autos de infração no dia 17/12/2014, conforme Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal às fls. 2.429/2.430. No dia 14/01/2015, foi apresentada impugnação (fls. 2.434/2.566), cujo teor, em síntese, transcreve-se a seguir:

40.1 – PRELIMINARMENTE - DA NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO PARA AS EXIGÊNCIAS DO IRPJ E CSLL - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS 40.2 - (i) Da fundamentação genérica e dos erros verificados nos enquadramentos legais.

40.3 – A impugnante alega nulidade do lançamento, pois a conduta narrada pela fiscalização não se subsume ao fundamento legal invocado para embasar o lançamento, citando, como fundamento, voto vencedor do Conselheiro Marcelo Oliveira do CARF (inseriu trecho do voto do Acórdão 9202-01.723 - Processo Administrativo 35395.001009/2007-19).

40.4 – No Auto de Infração lavrado para a exigência do IRPJ, há indicação de violação ao art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247 a 251, 262, 275 a 280 e 392 do RIR/99, para fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2010.

40.5 – No entanto, a fiscalização não elencou nenhum dispositivo aplicado à subvenção para investimento, nem aos seus tratamentos contábeis ou fiscais, dentre eles: o art. 18 da MP 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09), o art. 38, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77 (com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/79) e o art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (RIR/99). Restringiu-se a apresentar vários artigos sobre apuração do Lucro Real sem mencionar quais foram as violações cometidas pela Recorrente em sua contabilidade e escrituração, e mais, única e exclusivamente limitou-se a transcrever a modalidade em que a impugnante promoveu sua escrituração no item 5 do Termo de

Verificação e Constatação Fiscal (fl. 32), sem sequer apontar onde haveriam cometido quaisquer violações.

40.6 – Seguiu da mesma forma quanto à exigência da CSLL, uma vez que o enquadramento legal apresenta-se por demais genérico e errôneo, não dispondo como a Contribuinte infringiu tais dispositivos legais, quais sejam: art. 2º da Lei nº 7.689/88, com alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; art. 57 da Lei 8.981/95, com alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; art. 2º da Lei nº 9.249/95; art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; e, art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

40.7 – A impugnante acrescenta que o CARF estabeleceu os requisitos da subvenção para investimento para fins de enquadramento na hipótese de não incidência veiculada no § 2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, além de definir que uma investigação superficial, calcada somente em desqualificar a natureza do incentivo com base na configuração legal, proporciona uma fiscalização deficiente a configurar o objeto da acusação fiscal (inseriu trechos dos acórdãos nº 1302001.380 e nº 1102001.203).

40.8 – Conclui, alegando que, como visto, a fiscalização limitou-se a, de forma superficial, apontar os supostos dispositivos violados que, conforme visto, nem mesmo seriam aqueles corretos a embasar os Autos de Infração, deixando de aprofundar seus argumentos o suficiente para descaracterizar os requisitos exigidos pela jurisprudência do CARF.

40.9 – Assim, requer a nulidade dos Autos de Infração, pois estão eivados de vícios pelo cometimento de erros nos enquadramentos legais e pela fundamentação genérica.

40.10 – (ii) Da fundamentação e motivação equivocada para as exigências de IRPJ e CSLL referente aos Programas de Subvenção para Investimento FDI/PROVIN e FAIN/PB
40.11 – Alega que a autoridade fiscal equivoca-se, ao fundamentar o lançamento citando que os programas FDI/PROVIN e FAIN/PB subsidiam parte do ICMS devido pela sociedade empresária, através de renúncia fiscal e que seus valores destinam-se a formação de seu Capital de Giro.

40.12 – Os únicos instrumentos compulsados pela fiscalização que fazem menção à expressão "capital de giro" são aqueles celebrados entre a contribuinte e os Governos dos Estados do Ceará e da Paraíba, no âmbito da sistemática dos programas FDI/PROVIN e FAIN/PB. Excluindo-se, portanto, os casos do Ceará e da Paraíba, os demais instrumentos formalizadores dos compromissos de investimento e de concessão das subvenções respectivas - relativo aos programas estaduais de fomento PROADI/RN e DESENVOLVE/BA - em momento algum se referem a "capital de giro".
40.13 – Alega, assim, que é falsa a afirmação de que os programas FDI/PROVIN e FAIN/PB fariam a suposta renúncia fiscal destinada à formação de capital de giro.

40.14 – No caso do Ceará, a expressão "capital de giro" em momento algum tem o condão de desqualificar a subvenção para investimento que o Estado do Ceará, com recursos de seu FDI e PROVIN, concedeu

à contribuinte, conforme previsto na Resolução nº 072/2006 entregue à fiscalização (fls. 838/839).

40.15 – Os Protocolos de Intenções celebrados com os Estados do Ceará e da Paraíba - igualmente apresentados à fiscalização - são expressos em qualificar que os mesmos estão sendo celebrados porque a beneficiária se compromete a instalar, modernizar e diversificar unidade industrial de beneficiamento do trigo, ou a de implantar uma unidade industrial destinada à fabricação de gorduras hidrogenadas, margarinas especiais, biscoitos e massas, com compromissos adicionais de instalar determinados volumes de produção, investir determinado volume de recursos etc. (fls. 813/837 e 846/850). Enfim, os Estados se comprometem a liberar recursos do FDI/PROVIN e do FAIN/PB com o claro e específico propósito de subvencionar investimentos em empreendimentos econômicos que são exigidos em contrapartida.

40.16 – Conclui, alegando que a autoridade fiscal lastreou suas autuações nos equivocados fundamento e motivação de que o percebimento de valores se deu a título de "capital de giro" e não subvenção para investimento, contaminados estão os Autos de Infração ora impugnados; a uma porque os instrumentos concessivos que lastreiam o conjunto de provas dos autos tratam unicamente de valores percebidos a título de subvenção para investimento; e a duas porque não é verdade que todos os instrumentos pertinentes a todos os programas se referem à expressão "capital de giro", como pretende fazer crer a fiscalização.

40.17 – Assim, requer a nulidade parcial dos Autos de Infração por flagrante erro na fundamentação e motivação quanto ao critério adotado pela fiscalização relativo aos incentivos PROVIN/CE e o FAIN/PB.

40.18 – V. MÉRITO - DA TOTAL IMPROCEDÊNCIA DAS AUTUAÇÕES LEVADAS A EFEITO CONTRA A IMPUGNANTE 40.19 – (i) IRPJ e CSLL - Subvenções para investimentos 40.20 – (ii.1) Subvenções para investimentos - Critérios da Legislação Financeira, Tributária e Contábil - Não sujeição ao IRPJ e a CSLL 40.21 – A impugnante cita que, ao Estado, em regra, cabe o dever de subvencionar instituições que realizem serviços, ou obras de interesse público, o qual, para isso, dispõe em leis especiais as normas que devem ser atendidas para a concessão, ou obtenção, de semelhantes auxílios.

40.22 - O conceito de subvenção está sempre associado à idéia de auxílio, ajuda - como indica a sua origem etimológica (subventio) - expressa normalmente em termos pecuniários. Entretanto, se bem que a subvenção, em Direito Civil, constitua uma forma de doação, caracterizando-se, portanto, pelo seu caráter não compensatório, no Direito Público, particularmente no Direito Financeiro, embora também se revista de caráter não remuneratório e não compensatório, deve submeter-se ao regime jurídico público relevante. A subvenção pressupõe sempre o concurso de dinheiro ou bens estatais. É categoria do Direito Financeiro e não de Direito Tributário.

40.23 - *A classificação das despesas na esfera do Direito Financeiro é a prevista na Lei nº 4.320/64, recepcionada que foi como Lei Complementar pelo artigo 165, § 9º, da Constituição Federal. O regramento das despesas públicas tem fundamento no inciso II do mencionado Diploma Legal.*

40.24 - *Assim, a Lei nº 4.320/64, que regula Direito Financeiro, procedeu à classificação das despesas públicas em seus artigos 12 a 21, que devem obrigatoriamente ser observados por todos os entes da federação, por tratar-se de normas gerais de direito financeiro, sendo que desses dispositivos extraímos o fato de que as despesas foram divididas em 02 (dois) grupos econômicos: despesas correntes e despesas de capital. E, dentre as despesas correntes, a subcategoria que se amolda à despesa sob análise é a de subvenção, disposta no inciso II, § 3o, do artigo 12, daquela Lei nº 4.320/64.*

40.25 - *O conceito de subvenção enquanto transferência corrente é retirado dos ensinamentos de Geraldo Ataliba e Celso Antonio Bandeira de Mello.*

“A subvenção é expediente ordinário. Nada tem de invulgar ou inusitado.

Tanto é assim que a lei nº 4.320 ao cuidar das despesas correntes, nelas inclui as subvenções, entre as 'transferências correntes' (art. 13).

As subvenções são desdobradas em duas categorias, as sociais e as econômicas (arts. 16 e 18).

(...)É verdade que não se deixou ao arbítrio da Administração a decisão quanto aos 'produtos ou materiais' cujo incentivo pode ser promovido, pelas subvenções. Nem se poderia fazê-lo. No nosso sistema, só a lei pode dispor sobre a destinação dos dinheiros públicos.

No caso, porém, de 'ajuda financeira' - subvenção - a empresa de fins lucrativos, foi peremptória a lei nº 4.320 ao vedá-la, com a ressalva de expressa disposição legal. Efetivamente, assim dispôs:

Art. 19. A lei de orçamento não consignará ajuda financeira, a qualquer título, a empresa de fins lucrativos, salvo quando se tratar de subvenção cuja concessão tenha sido expressamente autorizada em lei especial.”

("Subvenções. Natureza Jurídica. Não se confundem com isenções. Irretroatividade da lei. Direito Adquirido. 'In' Revista de Direito Público, v. 20. Ed. Revista dos Tribunais, 1972, pp. 88/89)

40.26 – *E, nessa linha de raciocínio, é de se concluir pela possibilidade de subvenções econômicas com respaldo no artigo 18, § único, alínea 'a', da Lei nº 4.320/64, considerando subvenção o valor pago a empresa privada desde que a mesma atue ou aplique 'valores' em empreendimentos que gerem desenvolvimento ao ente estatal patrocinador e, desde que haja previsão em lei específica nesse sentido.*

40.27 – *E, para fins de legislação tributária, cita-senas lições de Bulhões Pedreira:*

“A legislação tributária denomina de subvenção as transferências de renda e capital recebidas pela pessoa jurídica porque (a) em regra elas têm origem no setor público (e assim são designadas na orçamentação e contabilidades públicas) e (b) a expressão é usada, com o sentido de transferência de renda, no direito privado” (Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas", v. II. Rio de Janeiro : Justec-Editora, 1979, p. 185).

40.28 – Cita-se, também, análise feita por Reinaldo Pizolio sobre a subvenção percebida pela empresa privada:

“No que tange à sua conceituação, a palavra subvenção encontra sua origem etimológica no latim, em subventio, de subvenire, que significa socorrer, ajudar, auxiliar.

(...) a subvenção não apresenta nada de extraordinário, constituindo-se, antes, em relevante instrumento à disposição do Poder Público, para que este possa estimular atividades, operações e empreendimentos que encontram sua razão de ser na satisfação de determinados interesses públicos.

Dessa forma, a subvenção, na qualidade de instrumento viabilizador de interesses públicos, submete-se a regime jurídico próprio e pode comportar variados critérios de eleição para sua efetivação, sem que isto implique o desvirtuamento do instituto jurídico. Com efeito, a subvenção, que pode ser concedida pela União, pelos Estados e pelos Municípios, atende à necessidade de se fomentar o desenvolvimento de determinados setores econômicos ou regiões nos quais haja o interesse público especial”. As subvenções correntes, que a lei tributária trata como direcionadas para o custeio ou para a operação, são aquelas concedidas à pessoa jurídica para que esta possa fazer frente aos seus custos, por assim dizer, comuns ordinários, como, por exemplo, necessidades de caixa ou determinados déficits operacionais.

As subvenções para investimentos, por sua vez, caracterizam-se pela destinação dos recursos à empresa para que sejam aplicados em sua expansão, em alocação de valores para implementação de seu parque industrial, ou ainda, por exemplo, para que se desenvolva novas atividades econômicas.”

(Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Subvenções para Investimento", 'in' Revista Dialética de Direito Tributário, v. 52. São Paulo : Dialética, 2002, p. 149)

40.29 – Nesse sentido, as subvenções para investimento diferem das subvenções para custeio, na medida em que as para investimento, não tributáveis, destinam-se à expansão de atividades relevantes para o Estado; enquanto as para custeio e operações se destinam às despesas correntes da empresa beneficiária, tributadas, que não são as percebidas pela impugnante, como equivocadamente pretende fazer crer a fiscalização.

40.30 – E nos períodos autuados (2009 e 2010) estava em vigor a Medida Provisória nº 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09), a qual, ao criar o Regime Tributário de Transição - RTT de apuração do lucro real (arts. 15 a 22), disciplinou em seu art. 18 o seguinte tratamento a ser dado às subvenções para investimento, assim definidas como

aquelas concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos:

“Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17, às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I - reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3o do art. 177-da Lei nº 6.404, de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II - excluir, no Livro de Apuração do Lucro Real, o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, para fins de apuração do lucro real;

III - manter o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício decorrente da doação ou subvenção na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976; e IV - adicionar, no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III.

Parágrafo único. As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, 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 cinco anos anteriores à data da doação ou subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou subvenção, 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; ou, III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.”

40.31 – E, segundo o item 11 da exposição de motivos da referida MP:

“11. O art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, isenta do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ as importâncias relativas a subvenções para investimento e doações recebidas do Poder Público, bem como O prêmio na emissão de debêntures, desde que tais valores sejam mantidos em reserva de capital. O Estado abre mão da tributação para capitalizar a empresa, razão pela qual tal valor deve ser mantido em reserva e não distribuído

sob qualquer forma. Ocorre, porém, que o art. 195-A, inserido pela Lei nº 11.638, de 2007, na Lei nº 6.404, de 1976, criou um obstáculo ao gozo da isenção, ao determinar que tais valores transitem pelo resultado da empresa e que possam compor a base de cálculo dos dividendos obrigatórios. Assim, para que tais isenções sejam mantidas sem perder a finalidade para a qual foram criadas - a capitalização das empresas - são propostos os arts. 18 e 19 do Projeto, os quais excluem tais valores da base tributável do imposto de renda, desde que mantidos em reservas de lucros, ainda que tenham transitado pelo resultado da empresa.”

40.32 – As subvenções concedidas com o propósito de estimular que seus beneficiários implantem ou expandam empreendimentos econômicos são claramente definidas como subvenções para investimento, e admitidas como destinadas à capitalização das empresas, não devendo, por essa razão, mesmo transitando por resultados em função dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/07, serem oferecidas à tributação, mas, antes, registradas (após o trânsito por resultados) em conta de reserva de lucros no Patrimônio Líquido (anteriormente em reserva de capital) e não serem distribuídas.

40.33 – A Ciência Contábil, aliás, oferece-nos ferramentas capazes de compreender a extensão atribuída às subvenções pelo texto legal (art. 44 da Lei nº 4.506/64), sob o ângulo da modificação produzida no patrimônio da pessoa jurídica beneficiária, que terá seu patrimônio enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção d'uma dívida; semelhante que é tal acontecimento aos recursos trazidos pelos sócios daquela pessoa jurídica com a condição de não serem exigidos ou cobrados porque injetados no capital da sociedade, contabilmente denominados "capital próprio", diferente que é do "alheio" ou de "terceiros", estes sim exigíveis e cobráveis.

40.34 - Portanto, as subvenções de investimento feitas pelo Poder Público não se sujeitam à tributação: os recursos não se ajustam ao conceito de renda, daí serem registrados, após um mero trânsito por resultados, como reservas de lucros; no tocante à CSLL, nos termos do §3º do art. 15 da MP 449/08, a mesma disciplina prevista no art. 18 da MP 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09) deverá ser estendida a esta contribuição, do que se conclui por sua exclusão da respectiva base de cálculo.

40.35 – Assim, para fins de exigência do IRPJ e da CSLL, o acréscimo de patrimônio proporcionado pela subvenção não deve ser atingido pela incidência daqueles tributos, pois não se encontra na livre disponibilidade do seu beneficiário e tampouco satisfaz o seu interesse lucrativo do beneficiário, mas, sim, os fins públicos que motivaram o seu pagamento, ou seja, estimulá-lo a implantar ou a expandir empreendimentos econômicos.

40.36 – Consoante se extrai do exame da legislação em comento, base que foi para as equivocadas e ilegítimas autuações e conseqüente exigências de IRPJ e CSLL, tem-se que resta mantida a possibilidade de incorporação da subvenção (reserva de lucro) ao capital. Com efeito, destacamos que a disciplina das doações e subvenções para

investimento não apresenta a transitoriedade característica do Regime Tributário de Transição - RTT.

40.37 – É relevante destacar que a fiscalização, no caso destes autos, em instante algum sequer afirmou o desatendimento de qualquer dos requisitos disciplinados no art. 18 da MP 449/09 (posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09), quanto ao tratamento Contábil e Fiscal das subvenções para investimento ali definido. O que ela fez foi, liminarmente e contrariando todo o rol de provas juntadas aos autos, descaracterizar os recursos recebidos como subvenção para investimento.

40.38 – É relevante destacar que a fiscalização, no caso destes autos, em instante algum sequer afirmou o desatendimento de qualquer dos requisitos disciplinados no art. 18 da MP 449/09 (posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09), quanto ao tratamento Contábil e Fiscal das subvenções para investimento ali definido. O que ela fez foi, liminarmente e contrariando todo o rol de provas juntadas aos autos, descaracterizar os recursos recebidos como subvenção para investimento.

40.39 – Nesse sentido, cita-se Ricardo Mariz de Oliveira :

“(...) também não é receita o direito novo que, por sua natureza e por definição legal, represente capital social ou seja contabilizado em reserva de capital da pessoa jurídica (tais como ágios de emissão de novos títulos de participação societária e o produto da alienação de partes beneficiárias ou bônus de subscrição), ou que, mesmo não representando capital social ou não sendo contabilizado em reserva de capital, por sua natureza corresponda a uma transferência patrimonial (tais como as doações, as subvenções para investimento, as subvenções para custeio de operações e os prêmios de emissões de debêntures); a definição legal para que aqueles primeiros ingressos ou entradas sejam creditados diretamente à conta de capital ou à reserva de capital permite-nos apelida-los de "não receitas".” 40.40 – Por último, a impugnante, para reforçar seus argumentos, cita julgamento do CARF, com especial destaque para sua metodologia contábil, nos seguintes termos: “(...) sua forma de contabilizar as subvenções obedeceu às normas então vigentes, e que o objetivo do art. 443 (evitar a distribuição aos sócios) foi atingido. A contabilização foi objeto, inclusive, do art. 18 da Lei nº 11.941/2009(...)” (inseriu trecho do voto do Acórdão 1302-001.380 Processo nº 10120.730439/2012-08).

40.41 – (ii.2) Subvenções para Investimentos - PROVIN/CE, PROADI/RN, FAIN/PB e DESENVOLVE/BA -Adesão e Cumprimento pela M. DIAS BRANCO - Não sujeição ao IRPJ e a CSLL 40.42 – Os dispositivos legais que regulam a matéria são: art. 18 da MP 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09), art. 38, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77 e o artigo 443 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, (RIR/99); - sendo que da análise desses dispositivos identifica-se a existência de três elementos essenciais para garantir a não tributação das subvenções: (i) a transferência de recursos do Poder Público para o contribuinte beneficiário, inclusive mediante isenção ou redução de impostos; (ii) o intuito de estímulo à implantação ou expansão de empreendimento

econômico; e, (iii) a constituição da respectiva reserva de lucros (antes reserva de capital), não se permitindo sua distribuição.

40.43 – A seguir serão detalhados os motivos de cada programa para não integrar a base de cálculos dos tributos lançados.

40.44 – (ii.2.a) Do FDI/PROVIN

40.45 - A partir da edição da lei estadual nº 10.637, de 07 de dezembro de 1979, o Governo do Estado do Ceará instituiu "o Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará - FDI com o objetivo de promover o desenvolvimento das atividades industriais em todo o território do Estado do Ceará." (art. 1º), atualmente denominado PROVIN/CE, sendo que o mesmo tem por objetivo "a promoção industrial o FDI assegurará às empresas industriais consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento econômico do Estado e / ou seus acionistas, incentivos de implantação, funcionamento, realocação, ampliação e modernização ou recuperação, sob a forma de subscrição de ações, participações societárias empréstimos, observada a legislação federal pertinente." (art. 2º). 40.46 – O PROVIN/CE concedeu incentivos à impugnante, conforme Resoluções nºs 016/2002, 072/2006 e 213/06, firmadas com o Governo do Estado do Ceará (fls. 2.503/2.509). Nessas Resoluções, inclusive, o Estado, expressamente afirma que o incentivo concedido no âmbito do PROVIN/CE é subvenção para investimento com recursos do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará - FDI (Res. 072/2006 às fls. 2.506/2.507).

40.47 – Em outro Protocolo, assinado em 21.11.1995, o Estado do Ceará se compromete a conceder uma subvenção para investimento como estímulo à "implantação de uma indústria destinada à fabricação de gordura hidrogenada e margarina", consignando, ainda, na Cláusula Segunda do Protocolo, que a beneficiária se compromete a investir determinado valor financeiro nesse novo empreendimento econômico, atingir uma capacidade de produção determinada e gerar um número mínimo de empregos diretos (fls. 2.510/2.533).

40.48 – A impugnante comprometeu-se a modernizar e diversificar suas unidades industriais, quer a instalar uma unidade industrial nova, em município daquele estado, e, observa-se por relevante, até a presente data ainda assim está comprometida e realizando investimentos naquele Estado do Ceará, pois, a contrário senso, não mais contaria com o apoio da subvenção para investimento do PROVIN/CE, conforme aliás atestado pela própria fiscalização junto ao Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico - CEDE e registrado no Termo de Verificação e Constatação Fiscal.

40.49 – O Estado do Ceará firmou o compromisso de oferecer a subvenção com a explícita intenção de estimular a realização desses investimentos na implantação e ou modernização/expansão de empreendimentos econômicos em solo cearense.

40.50 – Verifica-se claramente, na documentação juntada, que na espécie e quanto ao PROVIN/CE há sim o efetivo cumprimento aos pressupostos legais concessivos à subvenção para investimento, aqueles previstos nos já citados artigos 38, § 2º, do Decreto-Lei nº

1.598/77 (com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/79) e 443 do RIR/99, frisando-se, como já explicado nesta impugnação, que a expressão "capital de giro" diz respeito ao mecanismo de empréstimo bancário, que objetiva suprir parte dos recursos necessários para que a empresa quite seu ICMS na data de seu vencimento e só venha a receber sua subvenção para investimento, liberada com recursos do FDI, tempos depois.

40.51 - Uma leitura honesta e completa dos instrumentos firmados pela contribuinte com o Estado do Ceará sob o FDI/PROVIN revela que os recursos liberados pelo Governo cearense à contribuinte se destinam expressamente a estimulá-la a realizar investimentos na implantação ou expansão/modernização de empreendimentos econômicos, caracterizando inequivocamente subvenções para investimento, enquadrando-se perfeitamente na regra legal definida no art. 18 da MP 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09), a revelar a insubsistência do Auto de Infração a este respeito.

40.52 – (ii.2.b) Do PROADI/RN 40.53 – Diferente não é, aliás, para o PROADI/RN, programa criado pelo Estado do Rio Grande do Norte que oferece incentivos econômicos a todas as empresas industriais que pretendam instalar-se naquele estado; seja na realização de novos investimentos, na ampliação das unidades já existentes ou ainda como estímulo à reativação de empresas paralisadas, tudo, observamos, conforme regulamentado pela lei estadual 7.075, de 17 de novembro de 1997.

40.54 – Aludido projeto concede incentivos econômicos cujo montante é equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do ICMS mensal devido para as empresas instaladas em parques industriais ou no interior do estado, o que é a hipótese da interessada, que, em contrapartida, tem de implementar o projeto de investimento prometido ao Estado e estar adimplida com as obrigações tributárias e contratuais firmadas com o Governo do Estado do Rio Grande do Norte.

40.55 - No ano de 1998, a impugnante pactuou com o Governo do Estado do Rio Grande do Norte (fls. 2.534/2.542) o compromisso de "instalar (...) uma Unidade Industrial, e tem por objetivo a moagem e industrialização do trigo em grão, para a fabricação de farinha de trigo e demais produtos derivados, como também a fabricação e comercialização de massas e produtos alimentícios em geral, especialmente biscoitos, bolachas e macarrão, podendo também, proceder a industrialização para terceiros dos produtos supracitados." Além disso se comprometeu a investir R\$ 40 milhões nesse Projeto e a gerar 600 empregos diretos (cláusulas 1a e 2a). Sem realizar esses investimentos e gerar esses empregos o Estado não concederia o incentivo (Cláusula 10ª). 40.56 - E do exame deste Protocolo de Intenções - efetivamente cumprido pela M. DIAS BRANCO - fica líquido e certo a observação aos artigos 38, § 2o, do Decreto-Lei nº 1.598/77 (com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/79) e 443 do RIR/99, o que desqualifica as autuações com exigências de IRPJ e CSLL, uma vez que estamos tratando de inequívoca subvenção para investimento, não sujeitas à tributação daquele imposto e contribuição, nos termos do artigo 18 da MP 449/08 (convertida na Lei nº

11.941/09), sendo evidentemente insubsistente o Auto de Infração a este respeito.

40.57 – (ii.2.c) Do FAIN/PB 40.58 – O cumprimento do projeto denominado FAIN/PB pela M. DIAS BRANCO não é e não foi diferente dos demais, pois também está em linha com os pressupostos reclamados pelos artigos 38, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77 (com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/79) e 443 do RIR/99; uma vez que criado pela lei estadual nº 4.856, de 29 de julho de 1986, "tem por finalidade a concessão de estímulos financeiros à implantação, à realocização, à revitalização e à ampliação de empreendimentos industriais e turísticos que sejam declarados, por maioria absoluta de seu Conselho Deliberativo, de relevante interesse para o desenvolvimento do Estado." da Paraíba.

40.59 - Do Protocolo de Intenções (fls. 2.543/2.550) firmado em 2002 entre o Governo do Estado da Paraíba e a interessada, temos que a mesma se comprometeu "a instalar uma unidade industrial (...), a ser localizada no Município de Cabedelo, neste Estado, e sua capacidade nominal instalada atingirá 150.000 (cento e cinquenta mil) t/ano de moagem de trigo, 18.000 (dezoito mil) t/ano de massas alimentícias e 22.800 (vinte e dois mil e oitocentos) t/ano de biscoito, gerando 450 (quatrocentos e cinquenta) empregos diretos, com investimento da ordem de (...), ao final de sua implantação." (cláusula primeira); sendo que o estado reconheceu "a unidade industrial como empreendimento novo, garantindo a concessão de apoio financeiro (...)." (cláusula segunda).

40.60 – Inequivoco que os recursos oferecidos pelo Estado da Paraíba estavam — e estão - claramente vinculados a uma ação de governo para estimular a implantação do referido novo empreendimento econômico naquele estado, exigindo-se, para tanto, o cumprimento de uma série de compromissos de investimento por parte da empresa, que foram cumpridos.

40.61 – Mais uma vez, comprovado que estamos tratando da hipótese de subvenção para investimento não sujeita à incidência de IRPJ e CSLL, nos termos do art. 18 da MP 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09), como equivocadamente reclamam os Autos de Infração lavrados, cujas declarações de insubsistência M. DIAS BRANCO espera sejam proferidas.

40.62 – (ii.2.d) Do DESENVOLVE/BA

40.63 – A impugnante firmou Protocolo de Intenções (fls. 2.551/2.566) sob os comandos da lei estadual da Bahia nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001, que instituiu "o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia -DESENVOLVE, com o objetivo de fomentar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social à geração de emprego e renda no Estado."

40.64 – Do mencionado Protocolo de Intenções - além do fato de que o mesmo teve por objeto "a implantação de uma unidade industrial integrada, composta de um moinho de trigo, acoplado a uma fábrica de

massas e biscoitos no Estado da Bahia, mediante ações condicionadas." (cláusula primeira), incluindo a exigência de volume de investimento, instalação de determinado volume de capacidade instalada e de geração de empregos diretos (cláusula segunda):

"(...)Considerando os benefícios que a instalação do empreendimento projetado pelo M DIAS BRANCO S/A - COMÉRCIO & INDÚSTRIA deverá proporcionar para a economia e o desenvolvimento social do Estado da Bahia, em decorrência da elevação da oferta de emprego na região;

Considerando que tal empreendimento deverá, igualmente, estimular o surgimento de novos empreendimentos no Estado em função da oferta dos produtos por ele oferecidos ao mercado;

Considerando que os incentivos fiscais e financeiros a serem concedidos pelo Estado da Bahia e discriminados no corpo deste Protocolo de Intenções constituem-se em elemento fundamental para a viabilização do referido empreendimento;

(...)"40.65 – Resta cristalino que o projeto DESENVOLVE/BA trata efetivamente de valores disponibilizados a título de subvenção para investimento, perfeitamente enquadrado na regra disposta no art. 18 da MP 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09), o que por direito torna insubsistentes os Autos de Infração lavrados com exigências para o IRPJ e CSLL.

40.66 – (ii.3) Da decisão da DRJ/FOR no processo administrativo nº 10380.723251/2012-34 da M. DIAS BRANCO 40.67 – O processo administrativo nº 10380.723251/2012-34 da M. DIAS BRANCO foi julgado pela 4ª Turma da DRJ de Fortaleza em 25 de setembro de 2012, exonerando as exigências relativas às subvenções por unanimidade, decisão essa proferida para tema em tudo idêntico ao aqui enfrentado e para o ano-calendário 2008.

40.68 – Naquela oportunidade, a Turma, analisando situação idêntica a ora aqui discutida, decidiu que "na espécie, a autoridade fiscal está entendendo o incentivo como recuperação de despesa no período em que a empresa recebeu o valor do mútuo, quando o correto seria reconhecê-lo como receita operacional no momento da satisfação do mútuo, com a redução contratada, caso a condição pré-estipulada seja atendida." (Acórdão nº 08-024.034).

40.69 – Portanto, claro é o equívoco praticado pela fiscalização ao entender como indevidas as exclusões realizadas pela Recorrente, uma vez que os valores são efetivamente referentes aos incentivos concedidos a título de subvenção para investimentos, não devendo ser computados no lucro real para cálculo do IRPJ e da CSLL.

40.70 – (ii.4) M. DIAS BRANCO e sua não sujeição ao IRPJ e CSLL - Subvenções para Investimento - Da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais 40.71 – A impugnante, a colocar pá-de-cal nos argumentos expendidos pela fiscalização e supostamente ratificadores da correção das autuações promovidas contra a interessada, que, ao contrário da fiscalização, entende e sustenta não se sujeitarem ao IRPJ e a CSLL as subvenções para investimento.

40.72 – Como introdução, valemo-nos de trechos de voto da lavra do Ilustre conselheiro Odassi Guerzoni Filho, proferido no ano de 2008 e vazado nos seguintes termos que interessam a este processo administrativo:

“Que se trata de uma subvenção concedida pelos estados do Ceará e do Rio Grande do Norte à Recorrente não se tem dúvida. A lide se restringe, portanto, em se definir qual o tipo dessa subvenção: para custeio ou para investimento, e, (...). Entendo que o deslinde dessa questão passa primeiramente pelos seus aspectos materiais, de prova, para, enfim, se definir qual o tipo de subvenção se nos apresenta.

Os elementos de prova trazidos pelo Fisco ao processo e sobre os quais se fundamenta o seu lançamento relativo às subvenções se limitaram aos contratos de mútuo, dos quais pinçou algumas expressões contidas em suas cláusulas que revelariam a finalidade da subvenção. Refiro-me à expressão "capital de giro", nas cláusulas "13" e "1.4" do Provin, e à expressão "visando a formação do ativo" (sic), na cláusula primeira do Proadi, todas elas acima reproduzidas. Ou seja, entendeu o Fisco que os recursos obtidos não se tratariam de investimentos, mas sim para serem aplicados no capital de giro da empresa.

Da mesma forma, a DRJ, *massima venia*, analisou o caso levando em conta apenas o teor dos contratos e sob o ponto de vista teórico, já que sua decisão se baseia praticamente no entendimento firmado pela antiga Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal por meio do Parecer Normativo nº 112, de 1979, quanto ao tratamento fiscal a ser dado às subvenções, o qual aqui não se contesta.

Para mim, entretanto, se mostraram extremamente relevantes os documentos trazidos pela atuada quando de sua impugnação, para os quais, *s.m.j.*, a instância de piso não deitou olho, por meio dos quais é possível sim criar o liame entre os objetivos visados pelos Estados do Ceará e do Rio Grande do Norte - fomento ao desenvolvimento industrial mediante a concessão de incentivos fiscais - e a efetiva utilização dos recursos obtidos em tais projetos de desenvolvimento.

Em relação ao Provin, note-se na mesma cláusula "13" utilizada pelo Fisco para destacar a expressão "capital de giro", que logo mais adiante constou "para a produção de farinha, farelo, margarina e óleos vegetais, de acordo com o projeto econômico e respectiva memória de análise elaborada por equipe técnica do BEC". O "doc. 9" (fls. 212/217) trazido pela atuada quando de sua impugnação trata de um "Protocolo de Intenções" firmado entre o Governo do Estado do Ceará e a ora Recorrente para a "implantação de uma unidade industrial, destinada a fabricação de gordura hidrogenada e margarina". E, na cláusula sexta desse documento, está expresso que o Governo do Estado providenciará os recursos destinados à formação de seu capital de giro nos termos do FDI-Provin. Também trouxe à atuada ao processo um termo aditivo ao referido Protocolo, no qual, na cláusula segunda, consta expressamente que o Estado cederá à empresa uma gleba de terras para a instalação de seu conjunto industrial. Mais adiante, às fls. 223/224, trouxe a Recorrente um novo aditivo ao Protocolo, no qual, na sua cláusula primeira, consta a ampliação do projeto, qual seja, tratando da implantação de "uma indústria destinada à fabricação de gorduras

hidrogenadas, margarinas especiais e demais produtos integrantes dessa cadeia produtiva ou decorrentes de materiais resultantes do seu processo produtivo, inclusive produtos de limpeza, observadas as seguintes características básicas: Investimento Total () R\$ 70.000.000,00 () Programa de Produção () anualmente, 60 000 toneladas de produtos com a ocupação direta de 400 pessoas.

Outro Protocolo de Intenções (fls 225/230) versou sobre incentivos destinados à modernização e diversificação da unidade industrial destinada ao beneficiamento de trigo.

Assim, não obstante tenha constado no contrato a expressão capital de giro, só posso atribuir isso a um deslize ou a uma falta de precisão de seus mentores, haja vista que, ao menos neste caso, indubitavelmente, trata-se de recursos fornecidos com destinação específica para investimentos e modernização do parque fabril. Em relação ao Proadi, note-se, no "doc. 11" (fls. 231/233), um Protocolo de Intenções firmado entre o Governo do Estado do Rio Grande do Norte e a autuada, para a implantação de uma unidade industrial com o objetivo de moer e industrializar o trigo e demais derivados, como também a fabricação e comercialização de massas e produtos alimentícios em geral, com investimentos estimados em R\$ 40.000,000,00 a serem providenciados pelo Estados com recursos do Proadi.

Da mesma forma, portanto, a expressão da qual se valeu o Fisco para "glosar" os valores como subvenção para investimento, qual seja, "visando a formação de seu ativo", não pode ser compreendida de outra forma senão a de representar o suprimento de recursos para a efetiva implantação do parque industrial. A meu ver, não podem prevalecer meras argumentações da DRJ, de que não há qualquer exigência para que os recursos recebidos dos cofres dos Estados do Ceará e do Rio Grande do Norte sejam obrigatoriamente aplicados na aquisição de ativos necessários à implantação ou à expansão do parque fabril da autuada, muito ao contrário, já que a concessão de tais recursos apenas teria como condição a implantação do empreendimento nos respectivos estados e, uma vez implantado, a sua continuidade dentro de padrões de desempenho vagamente definidos e acompanhados pelo governo do Estado. Tais afirmações deveriam estar respaldadas em documentos e provas inconteste trazidos pela fiscalização durante a auditoria, de modo que restasse não ter havido a aplicação dos recursos obtidos do Provi e do Proadi em investimentos, mas sim para custeio. Assim, para mim, estamos lidando com subvenções para investimento, na linha do que propugna a Recorrente." (destacamos e grifamos)

40.73 – A decisão do CARF em parte acima transcrita concluiu que os valores percebidos pela contribuinte e obtidos do PROVIN/CE e PRO ADI/RN são sim subvenções para investimento, independentemente da nomenclatura equivocada que lhes foram apostas, por óbvio então, não sujeitas a incidência do IRPJ e da CSLL.

40.74 – No ano de 2006, também quanto ao PROVINCE e em voto da lavra do Ilustre conselheiro Luiz Martins Valero, posicionou-se o CARF no sentido de que "Os incentivos concedidos pelo estado do Ceará no âmbito do PROVIN visando à implantação de indústrias consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do

estado e à interiorização do parque industrial, configura genuína subvenção para investimentos, pois presentes: a) a intenção do estado em transferir capital para a iniciativa privada; e b) o aumento do estoque de capital da pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos em seu patrimônio" (Acórdão nº 107-08.736).

40.75 – E a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por intermédio de sua Primeira Turma e no ano de 2013, ratificando voto da lavra do Ilustre conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, firmou o entendimento assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2002, 2003 IRPJ. BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS: OPERAÇÕES DE MÚTUO. FINANCIAMENTO DE PARTE DO ICMS DEVIDO. REDUÇÃO DO VALOR DA DÍVIDA. CARACTERIZAÇÃO.

A concessão de incentivos à implantação de indústrias consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Ceará, dentre eles a realização de operações de mútuo em condições favorecidas, notadamente quando presentes: i) a intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público em transferir capital para a iniciativa privada; e ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos em seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos. As subvenções para investimentos devem ser registradas diretamente em conta de reserva de capital, não transitando pela conta de resultados. (Acórdão 9101-001.798)

40.76 – E são nestas circunstâncias que se enquadra Impugnante, conforme já demonstrado em capítulo próprio desta impugnação, o que comprova não se sujeitar a mesma as exigências de IRPJ e CSLL, pois que os valores recebidos o foram efetivamente para subvenção para investimentos.

40.77 – No ano de 2011, por conta da análise do projeto DESENVOLVE/BA aquele Tribunal Administrativo decidiu que:

A concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado da Bahia consubstancia subvenção para investimento, uma vez que: (i) a concessão de dilação de prazo para pagamento do ICMS, bem como de desconto na antecipação da parcela do ICMS incentivado, por meio da Lei nº 7.980/2001 e do Decreto nº 8.205/2002, tem o intuito de incrementar o investimento na indústria do Estado; (ii) o Decreto nº 8.205/2002 instituiu obrigações acessórias, de maneira a garantir que os recursos estatais fossem transferidos apenas às pessoas jurídicas que investissem em seu parque industrial; (iii) consiste na contraprestação do contribuinte ao benefício concedido, pois o próprio investimento deve ser efetuado pelos beneficiários, e sua exigência de comprovação pode ser identificada no artigo 16 do Decreto nº 8.205/2002; e diante (vi) da correta contabilização dos benefícios fiscais concedidos, não havendo qualquer menção ao descumprimento deste requisito pela própria Fiscalização. (Acórdão nº 1202-000.616)

40.78 – *Vê-se de forma cristalina que a jurisprudência administrativa, leia-se CARF, está direcionada ao reconhecimento da não sujeição da Impugnante ao IRPJ e CSLL em razão do recebimento e contabilização de valores a título de subvenção para investimentos oriundos do PROVIN/CE, PROADI/RN, FAIN/PB e DESENVOLVE/BA; o que, ao entender da interessada deve ser reconhecido de imediato pela DRJ/Fortaleza, em linha com a atual jurisprudência de nossa Corte Suprema, no sentido de que devem os órgãos da Administração zelar para que, em futuro não distante, não seja o Estado condenado a indenizar o contribuinte por atos e posicionamentos contrários a uma ordem de entendimentos firmados por órgãos da própria Administração .*

40.79 – *Diante do todo quanto acima exposto, demonstrado e provado, conclui a Impugnante que:*

(i) São nulos os Autos de Infração exigindo o IRPJ e CSLL da interessada uma vez que se verificam flagrantes erros quanto ao enquadramento legal das autuações e fundamentação genérica; tomou-se por empréstimo critério de dois projetos (FDI/PROVIN e FAIN/PB- "capital de giro") a fundamentar e motivar a autuação para os demais projetos que não fazem menção alguma a tal critério ("capital de giro"); (ii) As disposições contidas nas legislações estaduais citadas (CE, RN, PB e BA), somadas aos Protocolos de Intenções e Contratos firmados (FDI/PROVIN, PRO ADERN, FAIN/PB e DESENVOLVE/BA) juntados física e eletronicamente -, permitem concluir - indene de dívidas - que os Governos do Ceará, Rio Grande do Norte, Paraíba e Bahia tinham (e continuam tendo) a intenção de transferir capital a M. DIAS BRANCO e isto como forma de incentivar a realização de investimentos, geração de empregos, etc., para a instalação e desenvolvimento de suas Unidades industriais;

(iii) Há perfeita observação aos artigos 38, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77 e 443 do RIR/99, sendo de rigor admitir-se a aplicação do disposto na norma legal então vigente - art. 18 da MP 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09) às subvenções para investimento de que tratam estes autos;

(iv) Provado está que os projetos tinham e têm por objeto estimular investimentos nos respectivos estados, e neles continue a Impugnante a investir para que assim possa continuar ser beneficiada pelos incentivos concedidos, sob pena de suspensão e até exclusão do PROVIN/CE, PRO ADERN, FAIN/PB e DESENVOLVE/BA;

(v) Não restam dívidas quanto ao fato de que aqueles projetos foram criados e concedidos a empresas, como a interessada, com o objetivo máximo de fomentar as indústrias daqueles estados, de forma que as reduções e isenções de ICMS a eles relacionadas devem ser compreendidas como subvenções para investimento, não havendo que se falar em supostas violações aos artigos objetos dos Autos de Infração impugnados; e (vi) As subvenções para investimento percebidas pela Impugnante não estão sujeitas ao IRPJ e CSLL, pois que legalmente concedidas e cumpridas e, ainda mais, pois em linha com o reconhecimento deste direito pela doutrina e jurisprudência do CARF.

40.80 - *Requer que sejam declarados nulos os Autos de Infrações lavrados e, a título de argumentação, assim não entenda em proceder, seja reconhecida a total improcedência do lançamento fiscal ora combatido.*

41. *Na impugnação, a contribuinte juntou aos autos a procuração e o contrato social às fls. 2.469/2.502 e documentos comprobatórios às fls. 2.503/2.566.*

Processada a *Defesa*, foi proferido pela 1ª Turma da DRJ/RJO o v. Acórdão, ora recorrido, negando provimento às razões apresentadas, mantendo o lançamento de ofício perpetrado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A decretação da nulidade do procedimento fiscal somente é admitida quando comprovadas as hipóteses previstas em lei relativas a cerceamento do direito de defesa e prática de atos por autoridade incompetente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. NÃO VINCULAÇÃO. AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento. As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. ISENÇÕES OU REDUÇÕES DE ICMS. CARACTERIZAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

Os valores correspondentes a benefício fiscal 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.

EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Processo nº 10380.730014/2014-91
Resolução nº 1402-000.722

S1-C4T2
Fl. 2.671

A dedutibilidade, para fins de apuração do lucro real, dos valores recebidos a título de subvenção depende da compatibilidade entre as características do favor fiscal e as exigências da legislação tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão de mérito prolatada no lançamento do IRPJ constitui prejulgado na da CSLL, pois se trata de exigência reflexa, apoiada nos mesmos fatos que ensejaram o lançamento daquele.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Diante de tal revés, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 2402 a 2444), em suma, abandonando as alegações referentes a vícios do lançamento de ofício, mas reiterando suas alegações meritórias de defesa, especificamente quanto à caracterização dos Programas estaduais como *subvenção de investimento*, e apontando as razões de reforma do v. Acórdão recorrido.

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella - Relator

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

Assim como relatado, temos que a matéria sob análise resume-se exclusivamente a *glosa* de exclusões, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de valores referentes ao Programas FDI/PROVIN (Estado do Ceará), FAIN/PB (Estado da Paraíba), PROADI (Rio Grande do Norte) e DESENVOLVE (Estado da Bahia), todas tratadas como *subvenção de investimento* pela Contribuinte.

A fundamentação jurídica central, *cerne* do lançamento de ofício, é a suposta classificação diversa desses mesmos valores percebidos e excluídos das bases tributáveis pela Recorrente, rotulando-os de *Recuperação de Custo/Despesa*, tratando-se, na verdade, de subvenções de custeio, como se ilustra a seguir em trecho conclusivo do TVF (fls. 32 a 34):

Ante os fatos relatados e levando-se em consideração a peculiaridade dos benefícios fiscais apropriados pelo sujeito passivo como exclusões na apuração do Lucro Real (LR) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), nos anos-calendário de 2009 e 2010, e relatos discriminados nos itens I e II e subitens, bem como os lançamentos contábeis arrolados nos DEMONSTRATIVOS I a XXIX, em anexo, infere-se que:

A – o FDI/PROVIN subsidia parte do ICMS devido pela sociedade empresária, através de renúncia fiscal, conforme acima contextualizado – item II-1 e subitens 1.1 e 1.2 -, e seus valores destinam-se a formação de seu Capital de Giro e que apesar do sujeito passivo nos anos-calendário de 2009 e 2010, ter contabilizado os valores do incentivo fiscal como parcela redutora de Custo dos Produtos Vendidos, como faz constar nos lançamentos contábeis à conta 6131060001 – PROVIN e posteriormente excluídos de seu lucro líquido na apuração de seu lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), é de se GLOSAR as EXCLUSÕES de seu LUCRO REAL e da apuração da CSLL, conforme discriminadas nos DEMONSTRATIVOS I e II, anexos ao presente Termo, por onerarem indevidamente sua apuração, haja vista que referenciados valores caracterizam-se como Recuperação de Custos/Despesas, conforme determinado nos artigos

247, 248, 249, 250, 251, 262, 275, 276, 277, 278, 279, 280 e 392, do Decreto No. 3.000/99 (RIR/99), combinado com o disposto no Parecer Normativo CST No. 112/1978 e Ato Declaratório Interpretativo SRF No. 22, de 29/10/2003.

B – o FAIN/PB subsidia parte do ICMS devido pela sociedade empresária, através de renúncia fiscal, conforme acima contextualizado – item II-2 e subitem 2.1 -, e seus valores destinam-se a formação de seu Capital de Giro e que apesar do sujeito passivo nos anos-calendário de 2009 e 2010, ter contabilizado os valores do incentivo fiscal como parcela redutora de Custo dos Produtos Vendidos, como faz constar nos lançamentos contábeis à conta 6131060003 – FAIN e posteriormente excluídos de seu lucro líquido na apuração de seu lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), é de se GLOSAR as EXCLUSÕES de seu LUCRO REAL e da apuração da CSLL, conforme discriminadas no DEMONSTRATIVO III, anexo ao presente Termo, por onerarem indevidamente sua apuração, haja vista que referenciados valores caracterizam-se como Recuperação de Custos/Despesas, conforme determinado nos artigos 247, 248, 249, 250, 251, 262, 275, 276, 277, 278, 279, 280 e 392, do Decreto No. 3.000/99 (RIR/99), combinado com o disposto no Parecer Normativo CST No. 112/1978 e Ato Declaratório Interpretativo SRF No. 22, de 29/10/2003.

C – o DESENVOLVE/BA subsidia parte do ICMS devido pela sociedade empresária, através de renúncia fiscal, conforme acima contextualizado – item II-3 e subitem 3.1 -, e apesar do sujeito passivo nos anos-calendário de 2009 e 2010, ter contabilizado os valores do incentivo fiscal como parcela redutora de Custo dos Produtos Vendidos, como faz constar nos lançamentos contábeis à conta 6131060004 – DESENVOLVE e posteriormente excluídos de seu lucro líquido na apuração de seu lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), é de se GLOSAR as EXCLUSÕES de seu LUCRO REAL e da apuração da CSLL, conforme discriminadas no DEMONSTRATIVO V, anexo ao presente Termo, por onerarem indevidamente sua apuração, haja vista que referenciados valores caracterizam-se como Recuperação de Custos/Despesas, conforme determinado nos artigos 247, 248, 249, 250, 251, 262, 275, 276, 277, 278, 279, 280 e 392, do Decreto No. 3.000/99 (RIR/99), combinado com o disposto no Parecer Normativo CST No. 112/1978 e Ato Declaratório Interpretativo SRF No. 22, de 29/10/2003.

D – o PROADI/RN subsidia parte do ICMS devido pela sociedade empresária, através de renúncia fiscal, conforme acima contextualizado – item II-4 e seu subitem 4.1 -, e apesar do sujeito passivo nos anos-calendário de 2009 e 2010, ter contabilizado os valores do incentivo fiscal como parcela redutora de Custo dos Produtos Vendidos, como faz constar nos lançamentos contábeis à conta 6131060002 – PROADI e posteriormente excluídos de seu lucro líquido na apuração de seu lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), é de se GLOSAR as EXCLUSÕES de seu LUCRO REAL e da apuração da CSLL, conforme discriminadas nos DEMONSTRATIVO IV, anexo ao

presente Termo, por onerarem indevidamente sua apuração, haja vista que referenciados valores caracterizam-se como Recuperação de Custos/Despesas, conforme determinado nos artigos 247, 248, 249, 250, 251, 262, 275, 276, 277, 278, 279, 280 e 392, do Decreto No. 3.000/99 (RIR/99), combinado com o disposto no Parecer Normativo CST No. 112/1978 e Ato Declaratório Interpretativo SRF No. 22, de 29/10/2003.

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

Ofertado o Recurso Voluntário, a natureza de *subvenção de investimento* de todos os *Programas* de incentivo estadual foi novamente sustentada em suas razões, revelando-se ainda ser matéria controversa no feito.

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

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

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

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

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

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

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

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

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

IV - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e

prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;

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

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

§ 4º A unidade federada concedente poderá revogar ou modificar o ato concessivo ou reduzir o seu alcance ou o montante das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais antes do termo final de fruição.

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

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

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

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

(...)

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

"Art. 30.

.....

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesse contexto, após debates entre os componentes do Colegiado, a maioria ponderou pelo sobrestamento do processo até 29/12/2018, dia seguinte ao prazo para registro referido.

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

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

V - quando a sentença de mérito:

- a) depender do julgamento de outra causa ou da declaração de existência ou de inexistência de relação jurídica que constitua o objeto principal de outro processo pendente;
- b) tiver de ser proferida somente após a verificação de determinado fato ou a produção de certa prova, requisitada a outro juízo;

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

Conclusão Por tais razões, voto pelo conhecimento do recurso e sobrestamento até 29/12/2018, intimando-se o contribuinte para que

Processo nº 10380.730014/2014-91
Resolução nº **1402-000.722**

S1-C4T2
Fl. 2.679

comprove o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

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

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

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella