



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.730014/2014-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.008 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2019
Recorrente M DIAS BRANCO S A INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009, 2010

SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/17. APLICAÇÃO AOS PROCESSOS EM CURSO. ANÁLISE DAS NORMAS VIGENTES À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. PROVA DE REGISTRO E DEPÓSITO. ATENDIMENTO AOS ARTS. 9 e 10. CANCELAMENTO DA EXAÇÃO.

O disposto nos artigos 9 e 10 da Lei Complementar nº 160/17 tem aplicação imediata aos processos ainda em curso, retroativamente em relação aos *atos geradores*, devendo ser também consideradas as normas vigentes ao tempo das circunstâncias colhidas na análise de regularidade da conduta do contribuinte. Após tal alteração legislativa, a averiguação do efetivo cumprimento dos requisitos e exigências veiculados Parecer Normativo CST nº 112/78, agora legalmente superado, é irrelevante para o desfecho da demanda.

À luz do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/14, veiculado pela Lei Complementar nº 160/17, para o reconhecimento de uma benesse estadual como *subvenção de investimento*, bastaria a intenção do Ente estatal de *estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*, com a devida escrituração em conta de Reserva de Lucros, podendo ser utilizada para a absorção de prejuízos (após o exaurimento das reservas de lucros) ou para o aumento do capital social, sendo vedado seu cômputo na base de cálculo de dividendos obrigatórios e a sua redução em favor dos sócios, direta ou indiretamente por manobras societárias.

Tratando-se de subvenção, efetivada por meio de créditos de ICMS, concedida por estado da Federação à revelia do CONFAZ e suas regras, uma vez trazida aos autos a prova do *registro* e do *depósito* abrangendo a benesse sob análise, nos termos das Cláusulas do Convênio ICMS nº 190/17, resta também atendido o art. 10 da Lei Complementar nº 160/17.

CSLL. IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento de ofício do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, cancelando integralmente os lançamentos.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, André Severo Chaves (suplente convocado), José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausentes as Conselheiras Paula Santos de Abreu e Junia Roberta Gouveia Sampaio.

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 Nº 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 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.

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 aprazadas 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 PROVIN, FAIN, DESENVOLVE E PROADI PELO SUJEITO PASSIVO.

37. Os incentivos fiscais do PROVIN, 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 -

PROVIN, 2119010002 - PROADI, 2119010003 - FAIN 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 - PROVIN, 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 - PROVIN, 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/PROVIN, 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 consequente 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 CSSL*

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, realocização, 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 Ia 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 realocação, 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 – Inequívoco 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 autuada 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 autuada 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 autuada 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 dúvidas - 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 dúvidas 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 CAREF.

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.

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.

Incluído o processo na pauta de julgamentos de agosto de 2018 dessa C. 2ª Turma Ordinária, por votação unânime, foi prolatada a v. Resolução nº 1402-000.722 (fls. 2648 a 2679), na qual, em atenção à edição da Lei Complementar nº 160/17 e do Convênio ICMS nº 190/17, se determinou:

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.

Em atendimento à referida r. *decisão*, os autos foram encaminhados à Unidade Local, que intimou a Contribuinte a apresentar a documentação referente às medidas adotadas pelo Estados concedentes das *subvenções* (fls. 2681).

Cientificado, a Contribuinte devidamente apresentou Manifestação (fls. 2687 a 2790), trazendo aos autos cópias dos Certificados de Registro e Depósito e demais atos de regularização das benesses concedidas pelo Estados da Bahia, Paraíba, Rio Grande do Norte e Ceará junto ao CONFAZ.

Posteriormente, os autos retornaram a este E. CAREF, sendo redistribuídos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

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

Como relatado, o presente feito versa exclusivamente sobre a glosa da dedução de valores tratados como *subvenções de investimento*, deduzidas da apuração do Lucro Real da Contribuinte, entre os anos-calendários de 2009 a 2010, todos referentes aos Programas FDI/PROVIN (Estado do Ceará), FAIN/PB (Estado da Paraíba), PROADI (Rio Grande do Norte) e DESENVOLVE (Estado da Bahia).

Diante disso, considerando o advento da Lei Complementar nº 160/17 e do Convênio ICMS 190/17, entendeu esta C. 2ª Turma Ordinária pela conversão do julgamento em diligência, para que se garantisse a demonstração do atendimento ao teor do art. 10 da referida Lei Complementar, antes do julgamento meritório.

Uma vez cumprida tal determinação, havendo a manifestação e a juntada da documentação pertinente pela ora Recorrente, deve ser retomada a análise e a resolução meritória do feito.

Não havendo matérias preliminares, passa-se ao mérito da contenda.

O tema justifica uma breve introdução e análise histórica da evolução legislativa das *subvenções* no Brasil, até a o momento da edição da Lei Complementar nº 160/17, que auxiliará na delimitação do objeto jurídico do feito, a determinação das normas aplicáveis, estabelecendo aquilo que é *oponível* à Contribuinte nesse momento processual para o reconhecimento de seu direito alegado.

A figura das subvenções, que pode ser tida, de maneira geral, como um *auxílio* econômico prestado pelo Estado, é antiga no Direito nacional, sendo figura presente já na Lei nº 4.320/64, que diferencia as *subvenções sociais* das *econômicas*, habitando a regulamentação das finanças públicas.

Logo após, ainda no mesmo ano, ganhando pertinência no Direito Tributário, o instituto das *subvenções* é estampado no inciso IV do art. 44 da Lei nº 4.506/64¹ (ainda vigente, correspondente ao inciso I do art. 392 do RIR/99 e, agora, ao inciso I do art. 441 do RIR/18).

Na referida norma, determina-se que as *subvenções para custeio ou operação* integrarão a receita bruta operacional, tornando-se, então, um componente positivo no cálculo do *lucro operacional* das empresas, objeto de tributação da renda das pessoas jurídicas. Note-se que não há, aqui, uma definição própria dessa modalidade de *subvenção*, mas, certamente, considerando histórica e sistematicamente as demais normas vigentes sobre o tema, pode-se associar diretamente tal instituto presente nessa disposição fiscal às, já vistas, *subvenções econômicas*, invocadas pelo Direito Financeiro.

Após mais de uma década, a Lei das S/A (Lei nº 6.404/76) acaba por veicular regramento contábil no seu art. 182, § 1º, alínea “d”², determinando a inserção dos valores referentes às *subvenções para investimento* na conta de reserva de capital, que compõe o Capital Social das companhias.

Sequencialmente, novamente no âmbito do Direito Tributário, é editado o Decreto-Lei nº 1.598/77, posteriormente alterado pelo Decreto-Lei nº 1.730/79, que no §2º do seu art. 38³ (antes, correspondente ao art. 443 do RIR/99) estipula que as *subvenções para investimento* não serão computadas na apuração do Lucro Real, sob a condição de que tal valor seja devidamente registrado em conta de Reserva de Capital, em obediência à regra contábil, e somente seja utilizado para absorver prejuízos ou em incorporação ao Capital Social, podendo também ser empregado para ajustar o balanço, fazendo frente a *superveniências passivas ou insuficiências ativas*.

Em termos práticos, se observada tal conduta do contribuinte, os valores de *subvenções para investimento* não comporiam a parcela do lucro tributável das companhias, guardando relevância exclusivamente patrimonial.

¹ Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(...)

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

² Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º - Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

(...)

d) as doações e as subvenções para investimento.

³ § 2º - 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:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Nesse caso, nota-se que o Legislador tributário acabou por trazer delimitação jurídica e certa *definição* a essa figura, podendo se extrair da literalidade do dispositivo que *subvenções para investimento* seriam aquelas instituídas *inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público*.

Tal matéria foi imediatamente regulada pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, que também veiculou à delimitação da figura das *subvenções de investimento* as ideais de *efetiva e específica aplicação de subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado e a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado*.

Já se revela aqui um claro *discrímen* jurídico-tributário no tratamento federal das *subvenções*: 1) as *subvenções para custeio ou operação* integram a *receita bruta operacional* das empresas, inclusive compondo o cálculo do Lucro Real apurado; 2) as *subvenções para investimento* são contabilmente alocadas em contas patrimoniais, não circulando pelo resultado da companhia, restando expressamente excluídas do cômputo do Lucro Real auferido, se observada a sua devida utilização.

E essa distinção, instituída ainda no final na década de 1970, sempre foi o centro de todos os debates tributários em esfera federal sobre tais figuras.

Posteriormente, inaugurando a *implementação* do IFRS no Brasil, a alínea "d" do art. 182⁴ da Lei das S/A, a qual expressamente previa o registro de subvenções para investimento naquela conta do Capital Social, foi revogado pela Lei nº 11.638/2007. Observe que a alteração foi puramente de norma contábil e não tributária.

⁴ Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) as doações e as subvenções para investimento.

c) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)

d) (revogada). (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)

Ainda nesse cenário transitório, e diante da inserção do art. 195-A na Lei das S/A, com advento da Lei nº 11.638/2007⁵, e também por força das disposições da Lei nº 11.941/2009, os valores referentes às subvenções de investimento passaram a transitar pelo resultado das empresas - não obstante o próprio art. 18 da Lei nº 11.941/2009 prever a sua exclusão do LALUR e manutenção em conta de Reserva de Lucros (*Reserva de Incentivos Fiscais*).

Confira-se os termos do referido art. 18:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei 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 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo 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 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, limitado ao valor total das

⁵ Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes. (destacamos)

Como *cena final* da implementação das regras e padrões do IFRS, foi editada a Lei nº 12.973/14 (conversão da MP nº 627/13), encerrando, então, o processo de transição instituído anteriormente, dando definitividade aos reflexos e consequências tributárias desse novo modelo. O seu art. 30 foi especialmente destinado ao tratamento das *subvenções para investimento* na apuração do Lucro Real. Confira-se tal dispositivo:

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. (destacamos)

A norma veiculada se assemelha muito com aquela antes presente no art. 18 da Lei nº 11.941/09, de modo que, nos mesmos termos, manteve-se a *delimitação* conceitual jurídica e histórica dessa modalidade de *subvenção* em seu *caput*, como aquela recebida *como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público*. E, em seguida, determina-se que *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 das S/A*.

Assim como anteriormente, limita-se a sua utilização contábil e fiscal à absorção de prejuízos, após o exaurimento do saldo das demais contas da reserva de lucros, com exceção dos valores da *reserva legal* (recompondo-se a reserva de lucros nos períodos posteriores) e, alternativamente, possibilita seu emprego no aumento de capital. E, da mesma forma – com a devida licença para a repetição – fica o valor da *subvenção para investimento* condicionada à hipótese de adição quando for dada *destinação diversa* ao numerário, promovendo-se a sua integração na base de cálculo de dividendos obrigatório ou sendo objeto de devolução de capital aos titulares, ainda que indiretamente, por manobras societárias.

Observa-se que, em relação à (des)oneração tributária federal das *subvenções para investimento*, não houve alterações ou mesmo modificações relevantes na *dinâmica* contábil e fiscal antes instituídas pelas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09.

Ao seu turno, como tratado anteriormente na v. Resolução nº 1402-000.722, foi editada a Lei Complementar nº 160/07, que por meio de seu art. 9º, inseriu novos parágrafos no art. 30 da Lei nº 12.973/14, referentes à delimitação legal e ao tratamento das *subvenções de investimento*:

§ 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. (destacamos)

Este *novel* §4º incluído no dispositivo deixa claro que, para a classificação de incentivos e benefícios de ICMS como *subvenção para investimento*, não poderá mais ser exigido outros requisitos ou condições além daquilo estipulado no próprio art. 30.

Claramente houve aqui o total *afastamento* de qualquer disposição contida ou fundamento baseado no Parecer Normativo CST nº 112/78.

Como vimos anteriormente, na esteira da introdução do IFRS no Brasil, restou lá legalmente exigido para a caracterização de benesses como *subvenção para investimento* a intenção do Ente estatal de *estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*, com a devida escrituração em conta de reserva de lucros, podendo ser utilizada para a absorção de prejuízos (após o esgotamento das Reservas de Lucros) ou para o aumento do capital social, sendo vedada seu cômputo na base de cálculo de dividendos obrigatórios e a sua redução em favor dos sócios, direta ou indiretamente por outras manobras societárias – sob pena adição no cálculo do Lucro Real.

Ao seu turno, o §5º enxertado traz previsão de cunho temporal sobre o alcance da norma presente no anterior §4º, estabelecendo a sua aplicação já em processos administrativos e judiciais que ainda não transitaram em julgado, como o presente, ocorrência está já reconhecida na v. Resolução anteriormente prolatada.

Pois bem, posto isso, considerando a inserção do §4º no art. 30 da Lei nº 12.973/14, cabe agora analisar quais foram os fundamentos do lançamento de ofício sob julgamento, verificando sua base legal e fundamentos para não considerar os valores recebidos pela Contribuinte no âmbito dos Programas FDI/PROVIN (Estado do Ceará), FAIN/PB (Estado da Paraíba), PROADI (Rio Grande do Norte) e DESENVOLVE (Estado da Bahia).

A Autoridade Fiscal dedica longo trechos individuais de seu TVF para a análise individual da *materialização* de cada umas das benesses percebidas:

FDI/PROVIN (Estado do Ceará)

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.

1.1 – que a unidade fabril de fabricação de gorduras e margarinas vegetais - filial “GME” – CNPJ 07.206.816/0028 - 35 da sociedade empresária M DIAS BRANCO S/A – INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS, CNPJ 07.206.816/0001 - 15 (inicialmente denominada Empresa de Alimentos Industriais S/A), é detentora no âmbito do FDI/PROVIN, do benefício fiscal de operação de financiamento de seu ICMS devido, para formação de seu CAPITAL DE GIRO, conforme consta na Cláusula Sexta do Protocolo de Intenções firmado com o Governo do Estado do Ceará, 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 33.0321), e o Governo do Estado do Ceará, na condição de interveniente. Por sua vez, conforme estipulado no Contrato de Mútuo de Execução Periódica, em Dinheiro, com Garantia Fidejussória (Cláusula Primeiro e Cláusula Quarta e subitens), o objeto do contrato é a concessão pelo BEC S/A, de uma operação de empréstimo mensal, com recursos do FDI/PROVIN, destinado a subsidiar parte 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 de seu estabelecimento filial e os encargos moratórios somente incidirão caso os contribuinte não pague a parte financiada nas datas aprazadas, quando nesse momento passara a incidir juros sobre o principal não pago e o seu correspondente pagamento. O

valor do financiamento equivale a 75% (setenta e cinco por cento) 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. A renúncia fiscal corresponde a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do ICMS mensal financiado pelo BEC S/A, sob a única condição, TAMBÉM, 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;

1.2 – que a unidade fabril de moagem de trigo - filial “Moinho Dias Branco” – CNPJ 07.206.816/0024-01 da sociedade empresária M DIAS BRANCO S/A – INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS, CNPJ 07.206.816/0001 - 15, é detentora no âmbito do FDI/PROVIN, do benefício fiscal de operação de financiamento de seu ICMS devido, para formação de seu CAPITAL DE GIRO, conforme consta na Cláusula Quarta do Protocolo de Intenções firmado com o Governo do Estado do Ceará, 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), e o Governo do Estado do Ceará, na condição de interveniente. Por sua vez, conforme estipulado no Contrato de Mútuo de Execução Periódica, em Dinheiro, com Garantia Fidejussória (Cláusula Primeiro e Cláusula Quarta e subitens) e em seus aditivos, o objeto do contrato é a concessão pelo BEC S/A, de uma operação de empréstimo mensal, com recursos do FDI/PROVIN, destinado a subsidiar parte 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 de seu estabelecimento filial. O valor do financiamento equivalia inicialmente a 60% (sessenta por cento) e atualmente encontra-se em 75% (setenta e cinco por cento) 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 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. A renúncia fiscal corresponde atualmente em 85% (oitenta e cinco por cento) do valor do ICMS mensal financiado pelo BEC S/A, sob a única condição, TAMBÉM, de que os 15% (quinze e cinco por cento) do valor financiado, seja pago nas datas aprazadas de seus vencimentos, e se posteriormente, com os encargos financeiros acordados;

FAIN/PB (Estado da Paraíba)

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.

DIAS BRANCO S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS, CNPJ 07.206.816/0001 - 15.

2.1 - que a unidade fabril Grande Moinho Tambaú - GMT, CNPJ 07.206.816/0036 - 45, sediada no município de Cabedelo - PB, filial da sociedade empresária M DIAS BRANCO S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS, CNPJ 07.206.816/0001 - 15, 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, emanado do Conselho Deliberativo do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba - FAIN, 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. 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. 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;

DESENVOLVE (Estado da Bahia)

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.

3.1 - que a unidade fabril Grande Moinho Aratu-GMA, CNPJ 07.206.816/0030-50, sediada no município de Simões Filho - BA, filial da sociedade empresária M DIAS BRANCO S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS, CNPJ 07.206.816/0001 - 15, 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, bem como no determinado na Resolução Nº 144/2003, emanada do Programa DESENVOLVE, de 04/12/2003. Por sua vez, conforme estipulado na Cláusula Terceira do Protocolo de Intenções e suas alterações, bem como na Resolução Nº 144/2003, 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. 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.

PROADI (Rio Grande do Norte)

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.

4.1 - que a unidade fabril Grande Moinho potiguar-GMP, CNPJ 07.206.816/0026-73, sediada no Rio Grande do Norte - RN, filial da sociedade empresária M DIAS BRANCO S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS, CNPJ 07.206.816/0001 - 15, é detentora no âmbito do Programa PROADI, 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 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. 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. 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.

(fls. 28 a 31)

Na sequência, analisa-se o tratamento contábil dado pela Contribuinte, passando à sua afirmação conclusiva que levou à *glosa* de tais valores (todas, idênticas, sob a mesma base legal):

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

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

5.1 - no reconhecimento do incentivo fiscal:

- No passivo circulante no grupo de contas de Subvenções para Investimentos (211901): contas 2119010001 - PROVIN, 2119010002 - PROADI, 2119010003 - FAIN e 2119010004 - DESENVOLVE e suas correspondentes contrapartidas, cujos DEMONSTRATIVOS encontram-se em anexo.

5.2 - na apropriação no resultado:

- Em contas redutoras do grupo de Custos dos Produtos Vendidos, vinculado aos Incentivos Fiscais (613106): contas 6131060001 - PROVIN, 6131060002 - PROADI, 6131060003 - FAIN e 6131060004 - DESENVOLVE e suas correspondentes contrapartidas, cujos DEMONSTRATIVOS encontram-se em anexo.

5.3 - na constituição das reservas de lucros:

- Em contas de reservas de Incentivos Fiscais (312305): contas 3123050010 - PROVIN, 31230011 - PROADI, 31230012 - FAIN e 31230013 - DESENVOLVE e suas correspondentes contrapartidas, cujos DEMONSTRATIVOS encontram-se em anexo.

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 no 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.

E, para constar e surtir os efeitos legais desejados, lavramos o presente termo em 02 (duas) vias de igual teor, as quais lidas e achadas conformes pelo contribuinte e/ou seu representante legal, vão por nós e pelo mesmo assinadas, sendo-lhe entregue uma das Vias.

(fls. 32 a 34)

Observe-se que em relação a todas as benesses, a motivação para o lançamento de ofício e a base legal invocada foi que os *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.

Cabe registrar que, diferente da grande maioria das autuações sobre tal matéria, não houve a caracterização do auxílio recebido pelos estados como *subvenção de custeio* (ao invés de *subvenção de investimento*, como tratado pela Contribuinte), limitando-se a Autoridade Fiscal de rotular tais valores como *Recuperação de Custo/Despesas* (em atenção ao Ato Declaratório Interpretativo SRF nº. 22, de 29/10/2003).

Obviamente, considerando a nova dinâmica contábil do fluxo de resultado do contribuinte, na vigência da Lei nº 11.638/07 e da Lei nº 11.941/09, uma vez que tais benesses impactam o ICMS devido nas suas transações mercantis, a verificação de tal ocorrência não é de se espantar.

E frise que o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº. 22, de 29/10/2003 foi editado em cenário de tratamento contábil e jurídico-tributário diverso e pretérito àquele vigente na época da ocorrência dos fatos gerados (2009 e 2010), sendo, então, sua aplicabilidade extremamente questionável ao presente caso.

Registre-se que como evidenciam e comprovam as fls. 45 a 118, elaboradas pela própria Autoridade Fiscal a partir das contas contábeis da Recorrente, esta, expressamente – como lá inserido no *histórico* dos eventos - em 2009 já observa o trânsito dos valores de subvenções para investimento pelo Resultado, nos termos da norma contábil veiculada pela Lei nº 11.638/07 e, em 2010, os ditames da Lei nº 11.941/09.

Transparece a impressão de que a Fiscalização não considerou os efeitos e consequências das novas normas e regulamentação, contábil e fiscal, vigentes sobre a matéria durante a apuração dos *fatos jurídicos tributários*.

E não obstante, ainda que a Autoridade Fiscal aponte conclusão de que tratam-se tais valores de simples *Recuperação de Custo/Despesas*, invoca no fundamento do lançamento o Parecer Normativo CST Nº. 112/1978. Não está claro – e não foi explorado, qual a relevância, então, de tal posicionamento da Receita Federal do Brasil neste lançamento. Ora, esse outro normativo trata exclusivamente de *subvenções*, determinado a tributação daquelas *de custeio*.

Data máxima vênia, e conferindo todo o respeito e admiração ao trabalho desempenhado pela Autoridade Fiscal neste feito, são consideravelmente frágeis os termos da sua conclusão sobre a natureza das benesses percebidas, bem como o fundamento jurídico invocado, se não até contraditórios. Contudo, não há o questionamento da validade da fiscalização e dos termos acusatórios, não havendo pleito da Recorrente nesse sentido, mantendo-se a apreciação meritória da demanda.

Posto isso, e considerando que a Contribuinte deu tratamento e, agora nestes autos, defende a natureza de tais valores como de *subvenções de investimento*, em exclusivo atendimento ao §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/14 (e seus demais termos), resta agora verificar se houve nas normas concessivas das benesses a manifestação da intenção do Ente subvencionador em promover a implantação e expansão de empreendimentos.

FDI/PROVIN (Estado do Ceará)

Como consta da documentação fornecida pela Recorrente à Fiscalização e de suas Defesas, em relação ao Programa FDI/PROVIN do Estado do Ceará, assim consta da Lei Estadual nº 10.637/79⁶, que o instituiu e deu base para todos os atos e pactos concessivos:

LEI N.º 10367, de 07/12/79

Cria o Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará - FDI, e dá outras providências

Art. 1º - É instituído 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.2º - Para 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, realocização, ampliação e modernização ou recuperação, sob a forma de subscrição de ações, participações societárias empréstimos, observada a legislação federal pertinente.

*Art.3º - O Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará - FDI – será operado pelo Banco de Desenvolvimento do Ceará S/A - BANDECE - segundo critérios propostos pela Secretaria de Indústria e Comércio e aprovados pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social do Estado - CONDEC.
(destacamos)*

No Protocolo de Intenções original, firmado entre a Recorrente e o Estado do Ceará (fls. 2511 a 2533), resta também refletida em seus termos a intenção do Ente concessivo, prevista em tal norma estatual de ampliação de sua operação, com vinculação a projeto:

CLÁUSULA SEGUNDA

O EMPREENDIMENTO

⁶ Consultado por este Conselheiro em 05/09/2019, no sítio: <http://www.adece.ce.gov.br/leis-e-decretos-fdi/LEI%2010.367%20DE%2007-12-79.pdf>

Compromete-se a EMPRESA a modernizar e diversificar a unidade industrial, localizada na Esplanada do Mucuripe, Pátio 131, no município de Fortaleza - CE, destinada ao beneficiamento de trigo.

CLÁUSULA TERCEIRA

EXECUÇÃO DO PROJETO

Obriga-se a EMPRESA a atingir o programa de Produção descrito na CLÁUSULA SEGUNDA, em estrita observância do cronograma de execução do projeto. Não obstante, reserva-se o direito de proceder a alterações durante a fase de execução do mesmo, podendo, inclusive, modificar processos de produção em função de recomendações técnicas e econômicas, em comum acordo com a Secretaria do Desenvolvimento Econômico -SDE. (destacamos)

Por fim, registre-se que a C. 1ª Turma da CSRF, antes mesmo da edição da Lei Complementar nº 160/17, já tinha considerado que o FDI/CAIN-CE, consistia em subvenção de investimento, atendidos os demais requisitos concretos da conduta do contribuinte, à época exigíveis. Ou seja, não pode se afirmar que não há intenção do Estado do Ceará em conceder legítima subvenção de investimento.

Confira-se o Acórdão nº 9101-002.329, de relatoria do I. Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, publicado em 18/05/2016:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

IRPJ. BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS: PERAÇÕES 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.

(...)

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em 16/12/2013, com fundamento nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (RICARF/2009), em que se alega a existência de divergências jurisprudenciais em relação: 1) ao tratamento que a autoridade julgadora deve dar às ocorrências de erro na apuração de matéria tributável e; 2) ao enquadramento, como subvenção para investimento, dos valores do incentivo fiscal concedido pelo FDI/PROVIN do governo do Estado do Ceará. (destacamos)

Claramente, a intenção do Estado do Ceará se amolda ao *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/14.

FAIN/PB (Estado da Paraíba)

Em relação ao Programa FAIN do Estado da Paraíba, assim consta da Lei Estadual nº 6.000/94⁷, que o instituiu e deu base para todos os atos e pactos concessivos:

Lei nº 6000 DE 23/12/1994

Consolida as normas que dispõem sobre o Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba - FAIN, e dá outras providências.

Art. 1º O Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba - FAIN, instituído pela Lei nº 4.856, de 29 de julho de 1986, modificada pelas Leis nºs 5.019, de 7 de abril de 1988 e 5.562, de 14 de janeiro de 1992, passa a ser regido pelas disposições constantes da presente Lei.

Art. 2º O Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba - FAIN destina-se à concessão de estímulos financeiros para a implantação, realocização, modernização, ampliação e revitalização de empreendimentos industriais e turísticos que sejam declarados, por seu Conselho Deliberativo, de relevante interesse para o desenvolvimento do Estado. (destacamos)

No Protocolo de Intenções original, firmado entre a Recorrente e o Estado da Paraíba (fls. 2544 a 2550), resta também refletida em seus termos a intenção do Ente concessivo, prevista em tal norma estatual de instalação de unidade fabril:

CLÁUSULA PRIMEIRA - A EMPRESA se compromete a instalar uma unidade industrial no prazo de aproximadamente 15 (quinze) meses, 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) título de massas alimentícias e 22.800 (vinte e dois mil e oitocentos) título de biscoito, gerando 450 (quatrocentos e cinquenta) empregos diretos, com investimento da ordem de R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais), ao final de sua implantação.

CLÁUSULA SEGUNDA - O ESTADO reconhece a unidade industrial como empreendimento novo, garantindo a concessão de apoio financeiro nos termos da Lei Estadual nº 6.000/94 e Decreto Estadual nº 17.252/94 e Suas alterações, que regulamentam o Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba — FAIN, conforme as cláusulas constantes deste Protocolo. (destacamos)

⁷ Consultado por este Conselheiro em 05/09/2019, no sítio: <http://www.al.pb.leg.br/leis-estaduais>

Claramente, a intenção do Estado da Paraíba se amolda ao *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/14.

DESENVOLVE (Estado da Bahia)

Em relação ao Programa DESENVOLVE do Estado da Bahia, assim consta da Lei Estadual nº 7.980/2001⁸, que o instituiu e deu base para todos os atos e pactos concessivos:

LEI Nº 7.980 DE 12 DE DEZEMBRO DE 2001

Institui o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, revoga a Lei nº 7.024, de 23 de janeiro de 1997, que instituiu o Programa de Incentivo ao Comércio Exterior - PROCOMEX e dá outras providências.

Art. 1º - Fica instituído 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 e à geração de emprego e renda no Estado.

Art. 2º - Fica o Poder Executivo autorizado a conceder, em função do potencial de contribuição do projeto para o desenvolvimento econômico e social do Estado, os seguintes incentivos:

I - dilação do prazo de pagamento, de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS normal, limitada a 72 (setenta e dois) meses;

II - diferimento do lançamento e pagamento do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido. (destacamos)

No Protocolo de Intenções original, firmado entre a Recorrente e o Estado da Bahia (fls. 2552 a 2566), resta também refletida em seus termos a intenção do Ente concessivo, prevista em tal norma estatual de instalação de unidade fabril:

CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO

Constitui objeto do presente Protocolo a formalização da intenção dos seus signatários, no sentido de viabilizar 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 reciprocamente condicionadas.

CLÁUSULA SEGUNDA - DOS COMPROMISSOS DA EMPRESA

⁸ Consultado por este Conselheiro em 05/09/2019, no sítio: <http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/lei-no-7980-de-12-de-dezembro-de-2001>

Para a consecução dos objetivos deste Protocolo, compromete-se a EMPRESA a:

a) realizar a instalação, na Baía de Aratu, neste Estado da Bahia, de uma unidade industrial destinada à produção de moagem de trigo, massas e biscoitos, com investimentos estimados de R\$ 90.000.000,00 (noventa milhões de reais) e produção de:

- 180.000 toneladas ano de moagem de trigo (capacidade inicial);

- 36.000 toneladas ano de massas e biscoitos (capacidade inicial).

(...) (destacamos)

Ainda, frise-se que a C. 1ª Turma da CSRF, antes mesmo da edição da Lei Complementar nº 160/17, já tinha considerado que o DESENVOLVE-BA, consistia em subvenção de investimento, atendidos os demais requisitos concretos da conduta do contribuinte, à época exigíveis. Ou seja, não pode se afirmar que não há intenção do Estado da Bahia em conceder legítima subvenção de investimento.

Confira-se o Acórdão nº 9101-001.239, de redação do voto vencedor pelo I. Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias, publicado em 29/08/2012:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

INCENTIVOS FISCAIS. REDUÇÃO DO ICMS A RECOLHER. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O incentivo fiscal concedido pelo Poder Público mediante restituição do ICMS, lançado diretamente em conta do patrimônio líquido, e tendo como contrapartida a realização de investimentos em ativo fixo, à implantação ou expansão de empreendimento econômico com a geração de novos empregos diretos e indiretos, absorção de nova tecnologia de produto e/ou de processo, subsume-se como subvenção para investimentos e, por conseguinte, descabe a sua tributação.

Os incentivos concedidos pelo Estado da Bahia, consistentes em redução do ICMS a recolher pela via do financiamento de longo prazo, com descontos pela antecipação, ou do crédito presumido, cujos valores são mantidos em contas de reserva no patrimônio líquido, não se caracterizam como subvenção para custeio a que se refere o art. 392 do RIR/99.

(...)

O programa do Estado da Bahia, chamado de "Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia" — DESENVOLVE -, oferece: (a) dilação do prazo de pagamento do saldo devedor do ICMS por até 72 meses, incidindo encargos financeiros sobre a parcela financiada calculadas pela taxa de juros de longo prazo e, (b) caso o contribuinte antecipe o pagamento da parcela devedora, terá direito a desconto de até 90% sobre a parcela do ICMS, com prazo dilatado e dos encargos financeiros.

Em seu art. 3º, a Lei nº 7.980/2001, do Estado da Bahia, estabelece: (...)

(destacamos)

O mesmo entendimento foi, posteriormente, adotado e ratificado pelas Turmas Ordinárias, como ilustra o Acórdão nº 1401-002.102, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária desta mesma 4ª Câmara, de relatoria do I. Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, publicado em 06/12/2017:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO - PROGRAMA DO ESTADO DA BAHIA

Os valores autuados foram dirigidos para o aumento do parque industrial do contribuinte, o que, em consonância com a jurisprudência da CSRF específica para a legislação da Bahia, comprova cabalmente o cumprimento dos requisitos para enquadrar a quantia usufruída como subvenção para investimento.

Claramente, a intenção do Estado da Bahia se amolda ao *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/14.

PROADI (Rio Grande do Norte)

Em relação ao Programa PROADI do Estado do Rio Grande do Norte, assim consta da Lei Estadual nº 7.075/1997⁹, que o instituiu e deu base para todos os atos e pactos concessivos:

Lei nº. 7.075, de 17 de novembro de 1997.

Dispõe sobre o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Estado do Rio Grande do Norte (PROADI) e dá outras providências.

Art. 1º - O Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte (PROADI), criado pela Lei nº 5.397, de 11 de outubro de 1985, que foi alterada pela Lei nº 6.768, de 26 de abril de 1995, com o objetivo de apoiar e incrementar o desenvolvimento industrial do estado, passa a reger-se por esta Lei. (destacamos)

⁹ Consultado por este Conselheiro em 05/09/2019, no sítio: http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/listagem_filtro.asp?assunto=7&assuntoEsp=24

Por sua vez, assim consta do *Regulamento do Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte*, instituído pelo Decreto Estadual nº 16.332/2002:

Art. 1º O Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte (PROADI) é regido pela Lei nº 7.075, de 17 de novembro de 1997, com as alterações procedidas pela Lei nº 8.148, de 22 de julho de 2002, e por este Regulamento, e tem por objetivo apoiar e incrementar o desenvolvimento industrial do Estado do Rio Grande do Norte, assegurando a concessão de financiamento a empresas industriais, quando da instalação de unidade industrial, sob a forma de contrato de mútuo, de execução periódica, através da Agência de Fomento do Rio Grande do Norte S.A. (descamos)

No Protocolo de Intenções original, firmado entre a sucedida da Recorrente e o Estado do Rio Grande do Norte (fls. 2535 a 2542), resta também refletida em seus termos a intenção do Ente concessivo, prevista em tal norma estatual de instalação de unidade fabril:

1º) A empresa GRANDE MOINHO POTIGUAR E INDUSTRIA DE MASSAS LTDA., compromete-se a instalar no Estado do Rio Grande do Norte uma Unidade Industrial, e tem por objetivo a moagem e industrialização do trigo em grito, 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.

2º) Os investimentos são estimados em torno de R\$ 40.000.000,00 (quarenta milhões de reais) estimando-se um faturamento anual da ordem de aproximadamente R\$ 25.000.000,00 (vinte e cinco milhões de reais) gerando 600 empregos diretos.

3º) O prazo previsto para instalação da Unidade Industrial é de 18 (dezoito) meses aproximadamente, comprometendo-se a Empresa inicia-lo em 90 (noventa) dias a contar da data da disponibilização, em seu favor, do terreno em que se implantará a Unidade Industrial referida

Ainda, frise-se que a C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara dessa mesma 1ª Seção, antes mesmo da edição da Lei Complementar nº 160/17, já tinha considerado que o PROADI-RN, consistia em subvenção de investimento, atendidos os demais requisitos concretos da conduta do contribuinte, à época exigíveis. Ou seja, não pode se afirmar que não há intenção do Estado da Bahia em conceder legítima subvenção de investimento.

Confira-se o Acórdão nº 1201-001.267, de redação do voto vencedor pelo I. Conselheiro Marcelo Cuba Netto, publicado em 18/02/2016:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

(...)

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Caracterizam subvenções para investimento e, portanto, não se sujeitam à incidência do IRPJ e da CSLL, os incentivos do PROADI instituídos pelo art. 5º da Lei nº 7.075/1997 do Estado do Rio Grande do Norte.

Claramente, a intenção do Estado do Rio Grande do Norte se amolda ao *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/14.

Como já explorado, à luz do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/14, veiculado pela Lei Complementar nº 160/17, para o reconhecimento de uma benesse estadual como *subvenção de investimento*, bastaria a intenção do Ente estatal de *estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*, com a devida escrituração em conta de Reserva de Lucros, podendo ser utilizada para a absorção de prejuízos (após o exaurimento das reservas de lucros) ou para o aumento do capital social, sendo vedada seu cômputo na base de cálculo de dividendos obrigatórios e a sua redução em favor dos sócios, direta ou indiretamente por outras manobras societárias.

Posto isso, restou fartamente demonstrado e comprovado, que a intenção dos Estados do Ceará, da Paraíba, da Bahia e do Rio Grande do Norte, quando da concessão das benesses à Contribuinte, colhidas na presente Autuação foi de fomentar a instalação de unidades industriais ou a expansão das operações já existentes em seu território.

Em relação aos benefícios se traduzirem em auxílio financeiro direto e promoverem aumento do *capital de giro* disponível à Contribuinte, o já citado Acórdão nº 9101-002.329, proferido pela C. 1ª Turma da CSRF, de relatoria do I. Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, publicado em 18/05/2016, deixa claro que o *aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos em seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos*.

Tal entendimento foi reiterado por aquela mesma C. Turma daquela Câmara Superior deste E. CARF no Acórdão 9101-002.566¹⁰, tem em vista que o incremento de *capital de giro*, geralmente, reverte-se em ampliação de seu estoque e no aumento do volume de transações mercantis. Confira-se trecho desse julgado:

Sobre o item (1), de fato não há que se considerar que tais recursos sejam empregados para auxiliar nas despesas do ente subvencionado. Devem ser aplicados em bens ou direitos visando a consecução da finalidade da subvenção para investimentos, qual seja, implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Tal aplicação poderá estar refletida em

¹⁰ Relatoria do I. Cons. Andre Mendes Moura, publicado em 10/05/2017.

diferentes ativos da empresa, como, por exemplo, estoques, ativo permanente, em proporções que dependerão do ramo de atividade do subvencionado, mas que deverão estar devidamente refletidos na contabilidade. (destacamos)

Por fim, ainda em relação ao atendimento dos termos art. 30 da Lei nº 12.973/14, deve se esclarecer que especificamente em relação à manutenção dos valores das *subvenções de investimento* em conta de Reserva de Lucros e sua utilização contábil, a Autoridade Fiscal espontaneamente **confirma** o tratamento adequado, às luz das normas vigentes à época (fls. 32):

5.3 – na constituição das reservas de lucros:

- **Em contas de reservas de Incentivos Fiscais (312305):** contas 3123050010 – PROVIN, 31230011 – PROADI, 31230012 – FAIN e 31230013 – DESENVOLVE e suas correspondentes contrapartidas, cujos DEMONSTRATIVOS encontram-se em anexo.

Dessa forma, quando da fiscalização, a Autoridade Fiscal não só averiguou todo o tratamento contábil dado pela Contribuinte a tal numerário, como acabou por **atestar** sua regularidade, à luz das novas disposições instituídas pelas Leis nº 11.637/07, 11.941/09, 12.973/14 e, finalmente, agora, pela Lei Complementar nº 160/17.

Diga-se que a aplicação temporal do §4º prevista no §5º do mesmo art. 30 da Lei nº 12.973/14 é incidental nas demandas em cursos. Também é devida a sua interpretação sistemática com as normas vigentes ao tempo das circunstâncias colhidas.

Ou seja, aplica-se o conteúdo da norma *retroativa*, imediatamente incidente aos processos ainda pendentes de desfecho, considerando o seu objeto original e as matérias ainda incontroversas no estado do processo.

Não pode tal determinação ensejar qualquer alteração, modificação, adaptação, correção – e, muito menos – complementação do lançamento de ofício perpetrado. Não só não há margem legal para tanto, como o art. 146 do CTN, carrega norma geral de Direito Tributário que veda tal manobra – não havendo qualquer exceção para o caso de inserção de norma de teor retroativo no sistema tributário.

Posto isso, entende-se que até a realização de diligências, para se averiguar fatos não colhidos à época da fiscalização, não encontra qualquer respaldo ou justificativa legal, seja de cunho processual ou material.

Ao determinar a aplicação *imediata* dos dispositivos da Lei Complementar nº 160/17 aos processos ainda em curso, claramente, o Legislador pretendeu propiciar a sua pronta

resolução e não conferir maior duração aos litígios – e tampouco conferir nova oportunidade de fiscalização às Autoridades Fiscais.

Diante disso, em relação à observância e aplicação do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/14, não vislumbra-se qualquer fato ou ocorrência que desvirtue a natureza do tratamento pela Contribuinte aos valores percebidos por meio dos Programas FDI/PROVIN (Estado do Ceará), FAIN/PB (Estado da Paraíba), PROADI (Rio Grande do Norte) e DESENVOLVE (Estado da Bahia), como *subvenções de investimento*, revelando-se, agora, improcedente a fundamentação correspondente do lançamento fiscal.

Superado isso, como já votado na v. Resolução nº 1402-000.720, entendeu-se que, tratando de benefício concedido sem a devida anuência e conformidade com as regras do CONFAZ, aplica-se o disposto no art. 10 da Lei Complementar nº 160/17¹¹, devendo, então, para o seu devido tratamento como subvenção de investimento, serem *atendidas as respectivas exigências de registro e depósito*.

Em atendimento à *diligência* de determinada, a Contribuinte prontamente trouxe, junto de sua Manifestação (fls. 2687 a 2790) a comprovação de *registro* e *depósito*, instituídas no art. 3 da Lei Complementar nº 160/17 e regulados pelo Convênio ICMS nº 190/17 e alterações.

Analizando tal documentação, em relação ao Estado do Ceará, temos a Decreto Estadual nº 32.563/2018, publicado de acordo com o inciso I da Cláusula Segunda do mencionado Convênio e as competentes alterações, listando os atos concessivos das benesses percebidas pela Contribuinte, bem como a presença dos Certificados de Registro e Depósito SE/CONFAZ Nº 12/2018, Nº 30/2018 e Nº 42/2018, comprovando o atendimento total ao art. 10 da Lei Complementar nº 160/17:

o conteúdo desta documentação não se encontra disponível no sistema de acesso público do CONFAZ. Para mais informações, consulte o site do CONFAZ em: www.confaz.org.br

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 12/2018

O **Secretário Executivo do CONFAZ**, no uso de suas atribuições previstas no art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, toma público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DO CEARÁ**, representado pelo seu Secretário de Fazenda João Marcos Maia, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, da **PLANILHA DOS ATOS NORMATIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado do Ceará, por meio do Decreto nº 32.563, de 26 de março de 2018, no dia 27 de março de 2018.

O depósito foi efetuado no dia 28 de junho de 2018 por meio do Ofício GABIN Nº 178/2018 acompanhado por mídia física (CD) na forma do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado do Ceará declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.100648/2018-61, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio do Ofício GABIN Nº 178/2018 acompanhado por mídia física (CD).

O depósito efetuado foi registrado sob nº 12/2018.

Brasília/DF, 05 de julho de 2018.

¹¹ 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.

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 30/2018

O **Secretário Executivo do CONFAZ**, no uso de suas atribuições prevista no art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DO CEARÁ**, representado pelo seu Secretário de Fazenda João Marcos Maia, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, da **PLANILHA DOS ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado do Ceará, por meio do Decreto nº 32.563, de 26 de março de 2018, no dia 27 de março de 2018.

O depósito foi efetuado no dia **28 de junho de 2018** por meio do Ofício S/Nº acompanhado de correio eletrônico na forma do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado do Ceará declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.100648/2018-61, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio do Ofício S/Nº acompanhado de correio eletrônico.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 30/2018.

Brasília/DF, 25 de julho de 2018.

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 42/2018

O **Secretário Executivo do CONFAZ**, no uso de suas atribuições prevista no art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DO CEARÁ** representado pelo seu Secretário de Fazenda João Marcos Maia, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, das **PLANILHAS COMPLEMENTARES DOS ATOS NORMATIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cujas relações foram publicadas no Diário Oficial do Estado do Ceará, por meio dos seguintes Decretos (**autorizados pela Resolução 06/18, de 21 de agosto de 2018**):

- Decreto nº 32.755, de 11 de julho de 2018, publicado no dia 11 de julho de 2018; e

- Decreto nº 32.766, de 25 de julho de 2018, publicado no dia 25 de julho de 2018.

O depósito foi efetuado no dia **26 de julho de 2018**, via internet, por correio eletrônico, acompanhado do Ofício GABIN Nº 230/2018, na forma da cláusula quarta do Convênio ICMS 190/17 e do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado do Ceará declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.100648/2018-61, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, via internet, por correio eletrônico, acompanhado do Ofício GABIN Nº 230/2018

O depósito efetuado foi registrado sob nº 42/2018.

Brasília/DF, 24 de agosto de 2018.

Desse modo, considerando tudo acima exposto, em face das disposições dos arts. 9 e 10 da Lei Complementar nº 160/17, entende-se que devem ser tratados os valores recebidos pela Contribuinte do Estado do Ceará, nos anos-calendário de 2009 e 2010, como *subvenções de investimentos*, cancelando-se tal porção do lançamento de ofício.

Já em relação ao Estado da Paraíba, temos a Decreto Estadual nº 38.179/2018, publicado de acordo com o inciso I da Cláusula Segunda do mencionado Convênio e as competentes alterações, listando os atos concessivos das benesses percebidas pela Contribuinte, bem como a presença dos Certificados de Registro e Depósito SE/CONFAZ Nº 35/2018 e Nº 64/2018, comprovando o atendimento total ao art. 10 da Lei Complementar nº 160/17:

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 35/2018

O **Secretário Executivo do CONFAZ**, no uso de suas atribuições prevista no art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DA PARAÍBA**, representado pelo seu Secretário de Fazenda Marconi Marques Frazão, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, das **PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado da Paraíba, por meio do Decreto nº 38.179, de 26 de março de 2018, no dia 27 de março de 2018.

O depósito foi efetuado no dia 27 de junho de 2018 por meio do Ofício nº 761/18 - SER, com uso de serviço de armazenamento e sincronização de arquivos em nuvens, na forma do Despacho nº 96/18, de 25 de julho de 2018.

O Estado da Paraíba declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.100712/2018-12, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio do Ofício nº 761/18 - SER, com o uso de serviço de armazenamento e sincronização de arquivos em nuvens.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 35/2018.

Brasília/DF, 02 de agosto de 2018.

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 64/2018

O **Secretário Executivo do CONFAZ**, no uso de suas atribuições prevista nos art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DA PARAÍBA**, representado pelo seu Secretário de Fazenda Marconi Marques Frazão, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de **PLANILHAS COM A RELAÇÃO COMPLEMENTAR DOS ATOS NORMATIVOS E PLANILHAS COM RELAÇÕES COMPLEMENTARES E DE ALTERAÇÕES DOS ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS, E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado pelo Decreto nº 38.582, de 27 de agosto de 2018, no dia 28 de agosto de 2018 (publicação autorizada pelas Resoluções nº 05/18, de 5 de julho de 2018, e nº 06/18, de 21 de agosto de 2018).

O depósito foi efetuado no dia **31 de agosto de 2018**, via internet, por correio eletrônico, acompanhado do Ofício nº 1250/18 - SER, na forma a cláusula quarta do Convênio ICMS 190/17 e do Despacho nº 96/18, de 25 de julho de 2018.

O Estado da Paraíba declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº Processo nº 12004.100712/2018-12, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, via internet, por correio eletrônico, acompanhado do Ofício nº 1250/18 - SER.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 64/2018.

Brasília/DF, 24 de outubro de 2018.

Assim, considerando tudo acima exposto, em face das disposições dos arts. 9 e 10 da Lei Complementar nº 160/17, entende-se que devem ser tratados os valores recebidos pela Contribuinte do Estado da Paraíba, nos anos-calendário de 2009 e 2010, como *subvenções de investimentos*, cancelando-se tal porção do lançamento de ofício.

No que tange ao Estado da Bahia, temos a Decreto Estadual nº 18.270/2018, publicado de acordo com o inciso I da Cláusula Segunda do mencionado Convênio e as competentes alterações, listando os atos concessivos das benesses percebidas pela Contribuinte, bem como a presença dos Certificados de Registro e Depósito SE/CONFAZ Nº 20/2018, Nº 41/2018 e Nº 71/2018, comprovando o atendimento total ao art. 10 da Lei Complementar nº 160/17:

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 20/2018

O **Secretário Executivo do CONFAZ**, no uso de suas atribuições prevista no art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DA BAHIA**, representado pelo seu Secretário de Fazenda Manoel Vítório da Silva Filho, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, das **PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E DOS ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado da Bahia, por meio do Decreto nº 18.270, de 16 de março de 2018, alterado pelo Decreto nº 18.288, de 27 de março de 2018, publicados no DOE nos dias 17 de março de 2018 e 28 de março de 2018, respectivamente.

O depósito foi efetuado nos dias **28 e 29 de junho de 2018** por meio dos Ofícios GAB nº 118/2018, 119/2018 e 120/2018, acompanhados de correios eletrônicos, na forma do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado da Bahia declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.101294/2018-72, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio dos Ofícios GAB nº 118/2018, 119/2018 e 120/2018, acompanhados de correios eletrônicos.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 20/2018.

Brasília/DF, 16 de julho de 2018.

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 41/2018

O **Secretário Executivo do CONFAZ**, no uso de suas atribuições prevista no art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DA BAHIA**, representado pelo seu Secretário de Fazenda Manoel Vitorio da Silva Filho, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, da **PLANILHA COMPLEMENTAR DOS ATOS CONCESSIVOS NÃO VIGENTES EM 08 DE AGOSTO DE 2017**, cuja relação dos correspondentes atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado no dia 17 de março de 2018, por meio do Decreto nº 18.270, de 16 de março de 2018, alterado pelo Decreto nº 18.288, de 27 de março de 2018, publicado no DOE no dia 28 de março de 2018 e registrada nesta SE/CONFAZ sob o **Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 20/2018**.

O depósito foi efetuado no dia **20 de julho de 2018**, via internet, por correio eletrônico, acompanhado do Ofício GAB nº 136/2018, na forma da cláusula quarta do Convênio ICMS 190/17 e do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado da Bahia declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.101294/2018-72, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, via internet, por correio eletrônico, acompanhado do Ofício GAB nº 136/2018

O depósito efetuado foi registrado sob nº 41/2018.

Brasília/DF, 27 de agosto de 2018.

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 71/2018

O **Secretário Executivo do CONFAZ**, no uso de suas atribuições prevista nos art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DA BAHIA**, representado pelo seu Secretário de Fazenda Manoel Vitorio da Silva Filho, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, da **RETIFICAÇÃO das PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E DOS ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS** registradas e depositadas nesta Secretaria Executiva do CONFAZ pelo Certificado de Registro e Depósito nº 20/2018.

Que o **ESTADO DA BAHIA** também efetuou o depósito nesta SE/CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda e da cláusula décima terceira do Convênio ICMS 190/17, alterada pelo Convênio ICMS 35/18, de 3 de abril de 2018, de **PLANILHA DE ATO NORMATIVO DE ADESÃO ao benefício concedido pelo ESTADO DE PERNAMBUCO, e da correspondente DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cujo ato normativo de adesão foi publicado no Diário Oficial do Estado da Bahia, por meio do Decreto nº 18.557, de 16 de agosto de 2018, no dia 17 de agosto de 2018.

Na hipótese do Estado de Pernambuco, que concedeu originalmente o benefício fiscal, não vier a reinstituí-lo o Estado da Bahia deverá revogar os atos relativos ao benefício fiscal objeto desta adesão.

Os depósitos foram efetuados no dia **31 de agosto de 2018**, via internet, por correio eletrônico, acompanhado dos Ofícios GAB nº 164/2018 e 165/2018, na forma da cláusula quarta do Convênio ICMS 190/17 e do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado da Bahia declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.101294/2018-72, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva via internet, por correio eletrônico, acompanhado dos Ofícios GAB nº 164/2018 e 165/2018.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 71/2018.

Brasília/DF, 28 de novembro de 2018.

Dessa forma, considerando tudo acima exposto, em face das disposições dos arts. 9 e 10 da Lei Complementar nº 160/17, entende-se que devem ser tratados os valores recebidos

pela Contribuinte do Estado da Bahia, nos anos-calendário de 2009 e 2010, como *subvenções de investimentos*, cancelando-se tal porção do lançamento de ofício.

Em relação ao Estado do Rio Grande do Norte, temos da Portaria nº 022/2018-GS/SET, publicada de acordo com o inciso I da Cláusula Segunda do mencionado Convênio e as competentes alterações, listando os atos concessivos das benesses percebidas pela Contribuinte, bem como a presença dos Certificados de Registro e Depósito SE/CONFAZ Nº 25/2018, e Nº 55/2018, comprovando o atendimento total ao art. 10 da Lei Complementar nº 160/17:

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 25/2018

O **Secretário Executivo do CONFAZ**, no uso de suas atribuições prevista no art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE**, representado pelo seu Secretário de Fazenda André Horta Melo, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, das **PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E DOS ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS, E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Norte, por meio da Portaria nº 022/2018-GS/SET, de 28 de março de 2018, no dia 29 de março de 2018.

O depósito foi efetuado no dia **26 de junho de 2018** por meio do Ofício nº 14/2018/SET-GS/SET-SECRETÁRIO-SET, acompanhado de correio eletrônico, na forma do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado do Rio Grande do Norte declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.101219/2018-10, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio do Ofício nº 14/2018/SET-GS/SET-SECRETÁRIO-SET acompanhado de correio eletrônico.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 25/2018.

Brasília/DF, 19 de julho de 2018.

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 55/2018

O **Secretário Executivo do CONFAZ**, no uso de suas atribuições prevista no art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE**, representado pelo seu Secretário de Fazenda André Horta Melo, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de **PLANILHA COM RELAÇÃO COMPLEMENTAR E DE PLANILHA DE ALTERAÇÃO DOS ATOS CONCESSIVOS vigentes em 8 de agosto de 2017, ACOMPANHADAS DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Norte no dia 29 de março de 2018, por meio da Portaria nº 022/2018-GS/SET, de 28 de março de 2018, registrada e depositada nesta SE/CONFAZ sob o Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 37/2018.

O depósito foi efetuado no dia **31 de agosto de 2018**, via internet, por correio eletrônico, acompanhado do Ofício nº 177/2018/SET - GS/SET - SECRETÁRIO-SET, na forma da cláusula quarta do Convênio ICMS 190/17 e do Despacho nº 96/18, de 25 de julho de 2018.

O Estado do Rio Grande do Norte declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.101219/2018-10, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, via internet, por correio eletrônico, acompanhado do Ofício nº 177/2018/SET - GS/SET - SECRETÁRIO-SET.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 55/2018.

Brasília/DF, 08 de outubro de 2018.

Posto isso, considerando tudo acima exposto, em face das disposições dos arts. 9 e 10 da Lei Complementar nº 160/17, entende-se que devem ser tratados os valores recebidos pela Contribuinte do Estado do Rio Grande do Norte, nos anos-calendário de 2009 e 2010, como *subvenções de investimentos*, cancelando-se tal porção do lançamento de ofício.

Por fim, acrescente-se face das mesmas circunstâncias, a C. 1ª Turma da CSRF vêm reiteradamente decidindo no mesmo sentido (e sem determinar diligências para verificações adicionais do cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/14), como ilustra o Acórdão nº 9101-004.108, , de relatoria do I. Conselheira Cristiane Silva Costa, de votação unânime, publicado em publicado em 21/05/2019:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REGRAMENTO ESTADUAL. NORMAS FEDERAIS.

A interpretação, pelos acórdãos paradigmas, de benefício de outro Estado da Federação não impede o conhecimento do recurso especial, quando os acórdãos aplicam a legislação federal de forma divergente da orientação do acórdão recorrido. Recurso especial conhecido.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §4º E §5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. RIO GRANDE DO SUL. CONFAZ. SINCRONIA ENTRE INVESTIMENTO E SUBVENÇÃO.

A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30.

Com a publicação, registro e depósito do incentivo do Rio Grande do Sul em discussão nos autos, perante o CONFAZ, não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30. A sincronia entre investimento e subvenção não é exigida por lei.

TRIBUTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se aos tributos reflexos a conclusão quanto ao IRPJ.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento integral ao Recurso Voluntário, reformando o v. Acórdão recorrido, para cancelar o lançamento de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

Fl. 52 do Acórdão n.º 1402-004.008 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10380.730014/2014-91