



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

Processo nº 13971.005344/2010-50
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **1401-000.499 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 20 de fevereiro de 2018
Assunto IRPJ
Recorrentes BUNGE ALIMENTOS e FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Por unanimidade de votos, resolve sobrestar o julgamento do recurso na Unidade de Origem até 29/12/2018, nos termos do voto do Relator. Ausente momentaneamente a Conselheira Lívia De Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Letícia Domingues Costa Braga, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Edgar Braganca Bazhuni.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 4.179-4.375) contra o acórdão nº 0726.822 3ª Turma da DRJ/FNS (fls. 3.998-4.159). No referido acórdão, também foi oposto recurso de ofício relativo à parte exonerada pela decisão.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões às fls. 4.429-4.483.

Por fim, para apresentar as peças principais do feito, às fls. 4.499-4.515, há um pedido de desistência parcial do recurso voluntário.

Passamos, então, a discorrer sobre o conteúdo do processo, mas nos deteremos com maior vagar, para este momento processual, apenas à infração relativa a subvenção para investimento. Para as apresentar as partes iniciais, no caso, o termo de verificação fiscal em que se relata a acusação e a impugnação, vamos nos valer do relatório elaborado na decisão recorrida. Abaixo, segue seu teor:

Por meio dos Autos de Infração, a seguir indicados, foram exigidas da contribuinte acima qualificada as seguintes importâncias e a que título:

(...)

As exigências referem-se a fatos geradores ocorridos nos anos calendário de 2005, 2006 e 2007, sob o regime de tributação com base no Lucro Real, apurado de forma anual.

*Do **Auto de Infração – IRPJ**, reproduz-se a natureza da autuação, e o item correspondente, que consta no **Termo de Verificação Fiscal – TVF** (fls.1.603 a 1.662, Volume IX):*

***Item 001:** Custos ou Despesas Não Comprovadas / Glosa de Despesas*

de Depreciação ⇒ Item 3.5.1 – Glosa de Despesa sem Comprovação

(fls.1.630 a 1.633 do TVF);

***Item 002:** Custos, Despesas Operacionais e Encargos Não Necessários*

⇒ Item 3.7 – Doações Não dedutíveis (fls.1.644 a 1.646 do TVF);

***Item 003:** Gratificações / Participações nos Lucros Atribuídas aos*

Dirigentes ou Administradores ⇒ Item 3.6 – Pagamentos efetuados aos

Administradores (fls.1.637 a 1.644 do TVF);

***Item 004:** Amortização – Despesas Indedutíveis – Deságio ⇒ Item 3.3*

– Amortização de Ágio não adicionada ao Lucro líquido – MOINHO ILHÉUS (fls.1.621 a 1.624 do TVF);

Item 005: *Subvenções – Contabilização Imprópria ⇒ Item 3.4 –*

Subvenções para Investimentos – contabilização imprópria (fls.1.624 a 1.630 do TVF);

Item 006: *Adições Não Computadas na apuração do Lucro*

Real/Custo/Despesa Indedutível – Amortização de Ágio ⇒ Item 3.1 –

Amortização de Ágio da incorporação de BUNGE II PARTICIPAÇÕES S/A (fls.1.606 a 1.616 do TVF);

Item 007: *Adições Não Computadas na apuração do Lucro Real /*

Realização da Reserva Especial Não adicionada ao Lucro Líquido ⇒

Item 3.5.3 – Reavaliações / correção monetária especial (fls.1.634 a 1.637 do TVF);

Item 008: *Adições Não Computadas na apuração do Lucro Real /*

Lucros Auferidos no Exterior ⇒ Item 3.11 – Lucro de Controlada no

Exterior (fls.1.651 a 1.653 do TVF);

Item 009: *Adições Não Computadas na apuração do Lucro Real /*

Receita extemporânea de PIS e COFINS para 2005 e 2006 ⇒ Item 3.8

– Receitas não contabilizadas – PIS e COFINS (fls.1.646 a 1.647 do TVF);

Item 010: *Adições Não Computadas na apuração do Lucro Real /*

Valor do resultado de empresa incorporada ⇒ Item 3.10 – Exclusão de

Lucro de Incorporada (fls.1.648 a 1.651 do TVF);

Item 011: *Adições Não Computadas na apuração do Lucro Real /*

Adição Insuficiente de Prejuízo de Incorporada ⇒ Item 3.9 – Adição de

Prejuízo de Incorporada (fls.1.648 do TVF);

Item 012: *Adições Não Computadas na apuração do Lucro Real /*

Custo/Despesa Indedutível – Amortização de Ágio ⇒ Item 3.2 –

Amortização de Ágio da incorporação de BUNGE ALIMENTOS PARTICIPAÇÕES LTDA. (fls.1.616 a 1.621 do TVF);

Item 013: *Exclusões/Compensações não autorizadas na apuração do*

Lucro Real / Exclusões Indevidas ⇒ Item 3.10 – Exclusão de lucro da

incorporada (fls.1.648 a 1.650 do TVF);

Item 014: *Exclusões/Compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real / Exclusões Indevidas – Redução Indevida do Lucro Real em virtude de exclusão não autorizada pela legislação do imposto de renda, de valores do lucro líquido do exercício referentes a ganhos em*

*operações de **hedge** ⇒ Item 3.12 – Resultado de Hedge – Exclusão*

Indevida (fls.1.653 a 1.658 do TVF);

Item 015: *Multas Isoladas / Falta de Recolhimento do IRPJ sobre Base*

de Cálculo Estimada ⇒ Item 4 – Multa e Juros Isolados (fls.1.659 a

1.661 do TVF);

Item 016: *Juros Isolados / Falta de Recolhimento dos Juros de Mora*

(IRPJ) ⇒ Item 4 – Multa e Juros Isolados (fls.1.659 a 1.661 do TVF);

*A Interessada, por meio de seus representantes legais, apresentou sua **impugnação**, acostada às fls.1.685 a 1.859 (Volumes IX e X) e **documentos**, indicados nos **Anexos – Parte 1/2**, compreendidos nos Volumes X (fls.1.860 a 2.000) e XI (fls.2003 a 2.207), e outros documentos, verificados nos **Anexos Parte 2/2**, nos Volumes XII*

(fls.2.210 a 2.403), XIII (fls. 2.406 a 2.599), XIV (fls.2.602 a 2.799), XV (fls.2.802 a 2.999), XVI (fls.3002 a 3.199), XVII (fls.3.202 a 3.399) e Volume XVIII (fls.3.402 a 3.599).

No Volume XIX encontrase o extrato do presente processo e despacho de encaminhamento do mesmo para esta DRJ, em face da tempestividade da impugnação apresentada.

Posteriormente à impugnação, a Interessada apresentou novos elementos, em versão digitalizada (em CD) de documentos que entende pertinentes à elucidação de determinadas infrações. Na impugnação original, a Interessada já destacara (fl.1.859) que "... por razões de força maior, uma parte da documentação não foi obtida em tempo hábil para juntada à defesa," entretanto, ressalvando-se o disposto no parágrafo seguinte, não está demonstrada a ocorrência das condições previstas no §4º do art.16 do Decreto para a aceitabilidade desta documentação extemporânea.

Entendo que deva ser juntada aos autos e acatada com base em motivo de força maior, apenas a informação digitalizada trazida que se refere às aquisições de imobilizado (depreciações que vieram a ser glosadas **item 3.5.1** do TVF).

Tendo em vista a extensão do **Termo de Verificação Fiscal – TVF** (fls.1.603 a 1.662, Volume IX), bem como da **Impugnação** (fls.1.685 a 1.859 Volumes IX e X), deixo de relatoriar aqui estas peças, que serão detalhadas e comentadas no Voto.

Como explicitado no último parágrafo, a continuação do relatório constou do próprio voto condutor da decisão de primeiro grau. Assim, continuaremos a transcrição do relatório com a síntese dos fundamentos do voto, mas apenas no tocante da autuação atinente às subvenções:

Auto de Infração: Item 005 (fls.1.549 a 1.552)

Subvenções – Contabilização Imprópria

Termo de Verificação Fiscal: Item 3.4 (fls.1.624 a 1.630, Vol. IX)

A Contribuinte, por possuir valores contabilizados em conta de reserva de capital, a título de **subvenções para investimentos**, conforme consta no art.443 do RIR/99, foi intimada a esclarecer, por meio do **Termo de Intimação Fiscal 006** (fl.793, Vol.IV) o seguinte:

12. Comprovar que os lançamentos efetuados na conta 0300292002970 RESER.DE CAPITA RES.SUBVENCAO P/INVEST. correspondem a subvenções para investimentos nos termos do artigo 443 do RIR/99, detalhando a sistemática de liberação dos recursos, ou seja, se são depositados em conta vinculada, se existem condições para sua liberação, entre outras informações que julgar necessárias.

Em atendimento, a Contribuinte apresentou cópias dos convênios celebrados com os Estados, onde esclareceu (fl.806, Vol.V):

"Os valores lançados na conta 0300292002970 RESER.DE CAPITA RES.SUBVENÇÃO P/INVEST referem-se a subvenções para investimentos concedidas pelos Estados do Mato Grosso do Sul, Mato Grosso, Goiás, Bahia, Pernambuco e Piauí, conforme pode ser observado pelos termos de acordo anexos (DOC nº 12/1, DOC nº 12/2, DOC nº 12/3, DOC nº 12/4, DOC nº 12/5, DOC nº 12/6), os quais prevêm a necessidade da empresa cumprir uma série de obrigações/contrapartidas perante os Estados para a manutenção e aproveitamento dos benefícios fiscais concedidos. Inclusive, tais obrigações vêm sendo cumpridas pela Bunge Alimentos S.A. Os benefícios fiscais foram concedidos mediante redução do ICMS para estimular a implantação ou expansão de empreendimentos

econômicos nos Estados e são registradas como reserva de capital, nos termos do artigo 443 do RIR/99."

No Termo Fiscal, a autoridade fiscal, após transcrever os artigos 392 e 443 do RIR/99 (fl.1.624, Vol.IX), que tratam da classificação para fins tributários das subvenções correntes para custeio ou operação e das subvenções para investimentos, respectivamente, e excertos do Parecer Normativo CST nº 112/78 (fl.1.625) considerou que as **subvenções para investimentos**, assim denominadas e contabilizadas pela Contribuinte (a maioria proveniente de incentivos fiscais concedidos por vários Estados da Federação, por meio de isenção/redução de ICMS) não atendiam ao disposto na legislação citada e, portanto, os recursos seriam, “[...] *na maior parte dos casos, de redução do valor a pagar de ICMS, não estão vinculados à aplicação exclusiva em investimentos, nem há qualquer mecanismo de controle da aplicação do benefício.*”

Eis o relato da autoridade fiscal (fl.1.624) e excertos do Parecer Normativo CST nº 112/78, que, em seu entendimento, impulsiona a desclassificação dos valores contabilizados como subvenções para investimentos:

Conforme se depreende dos dispositivos acima, existem duas regras para a tributação das subvenções, uma de caráter geral, consubstanciada no art. 392, que determina a inclusão desses valores no lucro operacional e, conseqüentemente, sua tributação pelo IRPJ; a segunda, constante do art. 443, uma regra de exceção, que exclui da base de cálculo desse tributo as subvenções que atendam aos requisitos que institui.

Resta, portanto, definir os critérios que devem ser analisados para determinar se um valor registrado como subvenção se enquadra em uma ou outra dessas regras.

Essa tarefa já foi cumprida pela Administração Tributária através do Parecer Normativo CST nº 112/1978. Esse ato normativo inicia por definir o termo subvenção, afirmando que, sob o ângulo tributário e para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, seria um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor.

[...]

Acerca da caracterização das subvenções para investimento, destaque-se desse ato normativo:

“2.10 A segunda conseqüência é que SUBVENÇÕES, neste caso, já não está sendo empregada de maneira ampla e genérica, tal como o foi no art.44 da Lei nº 4.506/64. Ao se incluir a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção, fica patente a intenção de identificar as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO com recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público.

Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentendese um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementao com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliála, não nas suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio §2º do art. 38 do DL 1.598/77.

Observase que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimento não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.”

[...]

O § 2o do art. 38 do Decretolei nº 1.598/77 incluiu a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção. Salientese porém que, como bem acentuou o PN CST nº 112, de 1978,

nem todas as isenções ou reduções de impostos podem ser classificadas como Subvenção para Investimento, ou porque não implicam na específica aplicação em bens do ativo imobilizado, ou porque sequer são subvenções. [...] O retorno ao particular de uma quantia já incorporada ao patrimônio do Estado, a título de receita pública, é o que faz com que certas isenções ou reduções de impostos se equiparem às subvenções, e a efetiva aplicação em investimentos a torna subvenção na modalidade "para investimento". O PN CST nº 112, de 1978 dá exemplo de redução de imposto que preenche todos os requisitos para ser considerada como Subvenção para Investimento.

[...] Diz o item 3.6 do Parecer: "3.6 — Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

A mecânica do benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retomam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Em alguns casos que tivemos oportunidade de examinar, esse tipo de subvenção é sempre previsto em lei, da qual consta expressamente a sua destinação para o investimento; o retorno das parcelas depositadas só se efetiva após comprovadas as aplicações no empreendimento econômico; e o titular do empreendimento é o beneficiário da subvenção. "

No caso exemplificado no Parecer, a redução do ICM equiparase a subvenção, pois há o retorno de quantias ao patrimônio da beneficiária; e a subvenção, a que foi equiparada, é da modalidade para investimento, haja vista a sua destinação para investimento.

Da leitura e interpretação dos dispositivos legais/normativos citados, a autoridade fiscal destacou que as **subvenções para investimentos** são identificadas pelas seguintes características (fl.1.626):

- a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
- a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, caracterizada pela sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado;
- beneficiar diretamente a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Concluiu, então, a autoridade fiscal:

Essas condições não são atendidas nas hipóteses abaixo analisadas, pois os recursos, oriundos, na maior parte dos casos, de redução do valor a pagar de ICMS, não estão vinculados à aplicação exclusiva em investimentos, nem há qualquer mecanismo de controle da aplicação do benefício.

A seguir, a autoridade fiscal fez a análise dos benefícios representados pelos documentos entregues, tendo concluído que não se tratam de **subvenções para investimentos**, a saber (fls.1.627 a 1.630, Vol.IX):

INCENTIVO CONCEDIDO PELO ESTADO DE GOIÁS (doc 12.1)

Mediante a apresentação de cópia da Resolução nº 234/88 e de cópia do contrato de financiamento com o Banco de Desenvolvimento do Estado de Goiás S.A. BDGOIÁS e a CEVAL AGROINDUSTRIAL S.A., a fiscalizada pretendeu comprovar tratar-se de subvenção para investimento os valores lançados na conta 0300292002970 RESER. DE CAPITA RES.SUBVENÇÃO P/INVEST

Ocorre que, logo na cláusula primeira do contrato apresentado, intitulada

NATUREZA, VALOR E FINALIDADE DO CRÉDITO, fica clara a finalidade da avença: "os recursos oriundos do Fundo de Participação e Fomento à industrialização do estado de Goiás FOMENTAR, que lhe é deferido de acordo com a Lei Estadual nº 9.489/84 e os Decretos nos. 2.453/85 e 2.579/86, bem como o convênio celebrado em 25.06.86, entre FOMENTAR e o BANCO, e que será utilizado no reforço do seu capital de giro..."

Logo, está descaracterizada, de plano, a subvenção como para investimento

Na **impugnação** (fls.1.758 a 1.793, Vol.IX), a Contribuinte apresentou seus argumentos. Inicialmente, apresenta um panorama geral acerca do que entende sobre a natureza das subvenções

para investimentos e, a seguir, se manifesta em cima das conclusões da autoridade autuante relativamente aos incentivos concedidos por cada Estado, então citado no Termo Fiscal. Eis suas alegações, em resumo:

as subvenções, tal qual as doações, representam transferências patrimoniais, não sendo, portanto, receitas tributáveis pelo IRPJ e pela CSL; Esta intributabilidade, aliás, no que tange à subvenção para investimento, e especificamente no que atine ao IRPJ, vem estampada no art. 38, parágrafo 2º, do DecretoLei n. 1598 (que transcreve a fl.1.760);

segundo o dispositivo legal transcrito, as subvenções para investimento: (i) se concedidas mediante isenção ou redução de tributos, devem estar ligadas à implantação ou expansão de empreendimento econômico; e (ii) não se submetem à tributação quando registradas como reserva de capital (utilizável somente para absorver prejuízos ou para ser incorporada ao capital social), ou quando feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas;

notese que o art. 38 do DecretoLei n. 1598 não exige, além da correta contabilização e da adequada destinação da subvenção para investimento, qualquer outro requisito adicional para que a pessoa jurídica deixe de tributar os respectivos valores pelo IRPJ;

após transcrever excertos do Parecer Normativo CST n. 112, afirma que o mesmo entende que: as subvenções para investimento, para gozarem do tratamento estatuído no art. 38, parágrafo 2º, do DecretoLei n. 1598, devem:

- i. ter os correspondentes recursos efetiva e especificamente aplicados em bens ou direitos (do ativo permanente) voltados à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos;
- ii. ter como beneficiário titular de empreendimento econômico; e
- iii. ser provenientes de um querer do Poder Público de transferir capital com vistas à execução desses empreendimentos.

conquanto o art. 38, parágrafo 2º, do DecretoLei n. 1598 não contenha, em sua literalidade, quaisquer dos três requisitos acima elencados, é certo que os dois últimos não conflitam com tal dispositivo legal, tampouco com o conceito de subvenção para investimento;

isso porque, de acordo com o art. 38, parágrafo 2º, do DecretoLei n. 1598, se concedidas mediante isenção ou redução de tributos, as subvenções para investimento devem estar ligadas à implantação ou expansão de empreendimento econômico, donde faz todo sentido que, nestes casos, resulte caracterizado, de fato, o querer do Poder Público em prover capital à pessoa jurídica titular de empreendimento econômico; do contrário, isto é, inexistindo tal vinculação ao empreendimento econômico, poderseia estar diante, não de subvenção para investimento, mas, sim, de subvenção corrente, voltada a suprimir gastos usuais da empresa.

por outro lado, no que atine ao primeiro requisito estabelecido pelo Parecer Normativo CST n. 112, não há base legal para sua exigência;

com efeito, não há na lei qualquer regra no sentido de que a subvenção para investimento dependa, para sua não tributação, da aplicação em bens do ativo permanente; ademais, a lei não requer perfeita e absoluta simetria entre a vantagem percebida pela pessoa jurídica e a aplicação desta vantagem nos investimentos atinentes ao empreendimento econômico;

basta, para fins de caracterização da subvenção para investimento, atrelada a incentivos fiscais, que a beneficiária promova a implantação ou expansão de empreendimento econômico, almejada pelo Poder Público ao conceder aqueles benefícios, independentemente de correlação absoluta entre a vantagem recebida pela beneficiária e sua aplicação;

assim é que a subvenção, materializada em incentivos fiscais, será para investimento quando houver intenção do Poder Público de transferir capital voltado à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, podendo o beneficiário deixar de oferecer à tributação a vantagem que receber se proceder à correta contabilização dos respectivos numerários e à sua adequada destinação, nos termos do art. 38 do DecretoLei n. 1598. Qualquer outra exigência, fatalmente, será desprovida de base legal; [Grifo é do original]

há diversas decisões no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, antigo Conselho de Contribuintes, que deixaram de empregar o conceito restritivo de subvenções pra investimento, contido no Parecer Normativo CST n. 112 (transcreve excertos destes decisórios às fls.1.763 a 1.765);

isso demonstra que não possui amparo legal a interpretação levada a cabo pela fiscalização, amparada nos dizeres do Parecer Normativo CST n. 112, no sentido de que deve haver "*efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado*" (fl. 27 do TVF), sob pena de restar descaracterizado o auxílio dado pelo Poder Público como subvenção para investimento.

feitas essas considerações sobre a definição de subvenção para investimento e sobre os seus aspectos fiscais, a impugnante demonstrará, a seguir, que os benefícios que lhe foram assegurados pelos Estados de Goiás, Piauí, Bahia, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso e Pernambuco correspondem a subvenções para investimento, não podendo ser mantido o lançamento fiscal nesta parte;

a) Os incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Goiás

A fiscalização alegou que os incentivos concedidos pelo Estado de Goiás à impugnante visam ao reforço de seu capital de giro, o que desnatura a subvenção para investimento;

No entanto, o entendimento da fiscalização está equivocado, porquanto a legislação de regência desses incentivos é clara no sentido de que eles se destinam a fomentar o desenvolvimento industrial no Estado de Goiás;

É o que a impugnante exporá a seguir.

A Lei Estadual n. 9489, de 19.7.1984, criou o "Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás FOMENTAR" (doc. 02), com vistas a incentivar a implantação e a expansão de empreendimentos industriais no Estado, nos termos dos art. 1º e 3º, abaixo transcritos:

"Art. 1º Fica criado o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás FOMENTAR, com objetivo de incrementar a implantação e a expansão de atividades que promovam o desenvolvimento industrial do Estado de Goiás".

"Art. 3º Os recursos do FOMENTAR serão aplicados em atividades industriais, preferencialmente agroindustriais, mediante apoio financeiro e técnico, em empreendimentos considerados prioritários para o desenvolvimento estadual.

Parágrafo único. A prioridade de que trata este artigo será determinada mediante proposta da Diretoria Executiva do Fundo ao Conselho Deliberativo, a que compete a sua homologação, fundamentada na avaliação do Empreendimento".

Os recursos do programa FOMENTAR, destinados ao fomento de atividades industriais, mediante a concessão de apoios financeiro e tecnológico às atividades e empreendimentos considerados prioritários e importantes para a economia e o desenvolvimento do Estado de Goiás, compreendem o empréstimo de até 70% do montante equivalente ao ICMS devido pelo estabelecimento industrial contribuinte, em cada período de apuração do tributo, devendo os 30% restantes ser arcados com recursos próprios. É o que diz o art. 4º, inciso II, do Decreto n. 3822, que transcreve a fl.1.767, Vol. IX;

Até aqui não há que se falar em subvenção para investimento, tendo em vista que a legislação mencionada somente assegurava o financiamento de parte do valor devido pelo contribuinte a título de ICMS;

Foi então que sobreveio a Lei Estadual n. 13436, de 30.12.1998 (doc. 06), responsável por instituir a liquidação antecipada dos contratos de financiamento do programa FOMENTAR, mediante oferta pública, voltada à sua quitação, nos termos do art. 1º, "caput", "in verbis":

"Art. 1º Os contratos de financiamento com recursos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás FOMENTAR poderão ser, mensalmente, objeto de oferta pública com vistas à sua liquidação antecipada, observandose as disposições regulamentares e; ainda, as seguintes condições:

O art. 1º da Lei n. 13436 vai além, dispondo, em seus parágrafos 1º a 3º,

que o montante equivalente ao desconto obtido com a liquidação antecipada do empréstimo deve, necessariamente, ser aplicado na ampliação e/ou modernização do parque industrial incentivado, o que torna tal desconto, segundo definição do próprio dispositivo legal, subvenção para investimento. Vejase o que dizem os citados parágrafos:

"Parágrafo 1º A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário do incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás FOMENTAR,

aplicará o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente financeiro, nos termos deste artigo, na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado, dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da realização do leilão respectivo.

Parágrafo 2º O montante a que se refere o parágrafo 1º é considerado subvenção para investimento, podendo ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do incentivo aí mencionado ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro.

Parágrafo 3º O disposto neste artigo aplicase, igualmente, nos casos de:

I quitação antecipada de contrato de financiamento do FOMENTAR cujos direitos creditícios forem adquiridos em oferta pública feita por meio de leilões, por pessoa jurídica na condição de investidora;

A legislação goiana revela, de maneira cabal, que o ganho obtido com o pagamento antecipado do valor do empréstimo, representado pela redução do saldo devedor do financiamento firmado no âmbito do programa FOMENTAR, representa verdadeira subvenção para investimento, na medida em que é manifesta a transferência de capital do Poder Público para a pessoa jurídica titular de empreendimento econômico beneficiado pelo programa, ainda que sob a forma de desconto no valor de empréstimo, como também é evidente a intenção do governo goiano de subvencionar;

Não por outra razão, o art. 1º, parágrafo 2º, da Lei n. 13.436 assevera, de maneira expressa, que o referido desconto tem a natureza de subvenção para investimento, podendo ou ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do incentivo, ou ser mantido em conta de reserva de capital;

Diante do exposto, e considerando que a impugnante contabilizou em reserva de capital o valor atinente ao desconto por ela recebido em função da liquidação antecipada de seu contrato de empréstimo relativo ao programa FOMENTAR, é iniludível a natureza de subvenção para investimento de tal valor e, de conseguinte, sua não tributação pelo IRPJ e pela CSL, dado não haver acréscimo patrimonial suscetível de incidência destes tributos.

Para o incentivo concedido pelo Estado de Goiás, a decisão de primeira instância manteve a autuação sob o fundamento de inexistir vinculação entre o benefício (descontos concedidos) e os investimentos realizados.

Prossegue-se a transcrição do relatório da decisão de primeiro grau com o incentivo relativo ao Estado do Piauí:

Incentivo concedido pelo Estado do Piauí

Eis o relato que consta no Termo Fiscal (Fls.1.627 a 1.628, Vol.IX):

INCENTIVO CONCEDIDO PELO ESTADO DO PIAUÍ (doc 12.2)

Apresentada cópia do Decreto nº 10.867, de 11 de setembro de 2002, como comprovação da classificação correta como subvenção para investimento dos benefícios recebidos do estado do Piauí.

"A Bunge veio para o Piauí em 2002 com uma imposição de 15 anos de isenção fiscal. O governo fez a concessão através do decreto 10867. Isenção para: óleo bruto, gorduras, farelo, rações e outros; mais ainda: importação de máquinas, aparelhos, instrumentos, equipamentos industriais e suas partes, matérias primas secundárias e de embalagens e outros insumos e para o serviço de transporte. A Bunge também não paga nenhum imposto municipal. O fundamento para a concessão dessas isenções seria a geração de emprego e renda, o que não aconteceu. A Fundação Águas entrou com uma representação junto ao Ministério Público Estadual pedindo a suspensão das isenções".

O excerto, retirado de notícia veiculada no endereço eletrônico <http://www.midiaindependente.org/es/real/2008/03/414072.shtml>, dá conta da extensão dos

benefícios conseguidos pela BUNGE e informa sobre ação do Ministério Público local para cancelamento dos benefícios.

Em se considerando subvenções as vantagens recebidas, da análise do decreto se depreende que tais recursos poderiam ter qualquer utilização, sem qualquer sincronia de ação por parte do beneficiário com a intenção de quem concedeu os benefícios, o que os descaracteriza como subvenção para investimento.

O auxílio obtido pela empresa beneficiária evidencia, apenas, um não desembolso financeiro, o qual poderia ser utilizado como a ela bem aprouvesse. Nesse caso, tratase de recursos não vinculados a aplicações específicas, os quais devem integrar a receita bruta operacional da empresa beneficiária para efeito de determinar o lucro sujeito à tributação.

Na **impugnação** (fls.1.770 a 1.774), a Contribuinte apresenta suas razões contra a acusação fiscal, a seguir resumidas:

b) Os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Piauí

Relativamente aos benefícios fiscais outorgados pelo Estado do Piauí à impugnante, sustentou a fiscalização que o Ministério Público teria ingressado com ação judicial em face da impugnante, visando ao cancelamento de tais benefícios, em virtude de alegado descumprimento de seus requisitos (geração de emprego e renda);

A notícia de notório cunho subjetivo e, pois, sem qualquer imparcialidade de fato dá conta da existência de ação civil pública proposta pelo Ministério Público contra a impugnante;

Mas a leitura de tal notícia revela que o objeto da ação judicial não é cancelar os benefícios fiscais recebidos pela impugnante do governo piauiense, como afirmado pela fiscalização. Na verdade, tal objeto é de índole ambiental;

Como é possível notar, no entender das autoridades fiscais, não se trata, "in casu", de subvenção para investimento, uma vez que inexistente efetiva e específica aplicação da subvenção em ativo imobilizado, atrelado a determinado empreendimento econômico, tal como exigido pelo Parecer Normativo CST n. 112;

No entanto, consoante restou demonstrado anteriormente, tal exigência contida no Parecer Normativo CST n. 112 não possui amparo legal, donde não se faz necessário perscrutar sua existência no caso concreto, para efeito de caracterização da subvenção para investimento;

O que importa, para tal caracterização, é que o Poder Público intente subvencionar para investimento e que a pessoa jurídica seja titular de projeto de implantação ou expansão de empreendimento econômico, recebendo capital para sua consecução;

E esses requisitos se fazem presentes na hipótese vertente. Vejamos.

A Lei Estadual n. 4859, de 27.8.1996 (doc. 08), disciplinou os incentivos fiscais, relativos à dispensa de pagamento do ICMS, concedidos pelo Estado do Piauí à pessoa jurídica titular de projeto voltado à implantação, realocização, revitalização e ampliação de unidades fabris localizadas naquele Estado, nos termos do art. 1º, "in verbis":

"Art. 1º O incentivo fiscal de dispensa do pagamento referente ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, a ser concedido aos empreendimentos industriais e agroindustriais, considerados prioritários para o Estado do Piauí, por motivo de implantação, realocização, revitalização e ampliação de unidades fabris já instaladas, obedecerá a forma e as condições previstas nesta Lei".

A concessão desses incentivos fiscais fica condicionada à apresentação de projeto atinente ao empreendimento econômico a ser ampliado ou implantado, como revela o art. 10, "caput", da Lei n. 4859:

"Art. 10. O beneficiário do incentivo fiscal, objeto desta Lei, deverá iniciar suas operações no prazo previsto no cronograma constante do projeto apresentado, no período de até 12 (doze) meses, contados da data da publicação do decreto concessivo".

O art. 4º, parágrafo 1º, inciso I, do Decreto n. 9591, de 21.10.1996 (doc. 09), igualmente prevê que a fruição dos benefícios fiscais depende da apresentação de prévio projeto do empreendimento, como seja:

"Art. 4º Para que possam obter o incentivo fiscal pretendido, as empresas interessadas deverão requerê-lo nos seguintes prazos:

(...)

Parágrafo 1º O requerimento para concessão do incentivo (modelo anexo) será dirigido ao Secretário da Fazenda, instruído com os seguintes documentos:

I projeto executivo do empreendimento proposto;"

Com efeito, a impugnante teve projeto de implantação de empreendimento econômico aprovado pelo Estado do Piauí, razão pela qual lhe restou assegurada a fruição de benefícios fiscais na forma da Lei n. 4859. É o que dispõe o art. 1º do Decreto n. 10867, de 11.9.2002 (doc. 10):

"Art. 1º Fica concedido ao estabelecimento da empresa BUNGE ALIMENTOS S/A, inscrito no CNPJ, sob o n. 84.046.101/039561 e no CAGEP sob o n. 19.001.0967, com sede e foro na Rodovia Pi 247, Parte I, S/N, km 23, Cruzete, município de UruçuíPI, incentivo fiscal equivalente à IMPLANTAÇÃO SEM SIMILAR, para, utilizando o processo de transformação, produzir óleo bruto de soja, óleo refinado de soja, gordura hidrogenada, farelo de soja, ração animal e outros, na forma do disposto no art. 4º, inciso I, alínea "b", da Lei n. 4.859, de 27 de agosto de 1996, combinado com o art. 1º, inciso II, alínea "c" do Decreto n. 9.590, de 21 de outubro de 1996".

Por conta disso, foram outorgados à impugnante, em consonância com o art. 4º, inciso I, "b", da Lei n. 4859, benefícios fiscais de dispensa de 100% do pagamento do ICMS apurado durante os 9 primeiros anos, e de 70% do ICMS apurado durante os 3 últimos anos, como dá conta o art. 2º do Decreto n. 10867, que transcreve a fl.1.773, Vol.IX;

De acordo com o parágrafo 1º do art. 2º do Decreto n. 10867, o prazo de fruição do incentivo fiscal de dispensa de 100% do ICMS deve ser estendido para 15 anos, quando comprovada, no prazo de 24 meses, contados do início do faturamento, a criação e manutenção de 500 empregos ou mais;

Como se vê, os incentivos fiscais outorgados à impugnante decorrem da aprovação de projeto voltado à implantação de unidade fabril no interior do Estado do Piauí, tudo na forma da Lei n. 4859 e do Decreto n. 9591;

Daí porque a conclusão só pode ser no sentido de que os benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Piauí à impugnante revelam natureza de subvenção para investimento, dada a manifesta intenção do governo piauiense de subvencionar para investimento, bem como a transferência de capital à impugnante, mediante a concessão de incentivos fiscais, registrados em conta de reserva de capital, por força de projeto de implantação de indústria no interior do Estado;

Nessas condições, mostrase indevida a exigência fiscal em foco, sendo, pois, imperioso seu cancelamento, face à não incidência do IRPJ e da CSL sobre a subvenção para investimento concedida pelo governo piauiense.

A DRJ também manteve a autuação relativa ao incentivo concedido pelo Estado do Piauí sob o fundamento de que pode utilizar a economia fiscal como lhe aprouver e de não ter comprovado a vinculação dos benefícios em "bens ou direitos na implantação ou modernização/ expansão de empreendimento econômico".

Passa-se ao relativo atinente aos incentivos concedidos pelo Estado da Bahia:

INCENTIVO CONCEDIDO PELO ESTADO DA BAHIA (doc 12.3)

Eis o relato que consta no Termo Fiscal (fl.1.628, Vol. IX):

Como comprovação de que os benefícios concedidos pelo estado da Bahia se enquadram na categoria subvenções para investimento, apresentou cópia da Resolução nº 17/2000 e cópia da Resolução nº 22/2004.

Os diplomas legais estaduais que disciplinam os incentivos fiscais sob exame (DOCUMENTO 47) não estabelecem, à nitidez, a efetiva e específica aplicação deste, por parte do beneficiário, em investimentos previstos na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Pelo contrário, os recursos não desembolsados até podem,

em princípio, reforçar o capital de giro da empresa beneficiária, sem a necessária aplicação em ativo imobilizado. Não se trata, portanto, na espécie, de subvenção para investimento.

Na **impugnação** (fls.1.774 a 1.778), a Contribuinte apresenta suas razões contra a acusação fiscal, a seguir resumidas:

c) Os incentivos fiscais concedidos pelo Estado da Bahia

No que tange aos incentivos fiscais ou financeirofiscais concedidos pelo Estado da Bahia à impugnante, a fiscalização asseverou que os respectivos diplomas legais "*não estabelecem, à nitidez, a efetiva e específica aplicação deste, por parte do beneficiário, em investimentos previstos na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*".

Como se vê, o entendimento manifestado pela fiscalização decorre do conteúdo do Parecer Normativo CST n. 112, que exige efetiva e específica aplicação da subvenção em ativo imobilizado atrelado a determinado empreendimento econômico. Mas, como visto acima, este ato normativo, ao formular tal restrição, extrapolou os limites da lei, ferindo o princípio da legalidade;

Daí porque se mostra descabida a argumentação da fiscalização, não podendo prevalecer o lançamento ora impugnado;

Sem prejuízo dessas considerações, a impugnante julga importante esclarecer porque os incentivos que lhe foram outorgados pelo Estado da Bahia constituem subvenção para investimento, não podendo, pois, ser tributados pelo IRPJ e pela CSL. Senão, vejamos;

A Lei Estadual n. 7980, de 12.12.2001 (doc. 11), 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 e à geração de emprego e renda no Estado*" (art. 1º da Lei n. 7980 destaques da impugnante).

A execução de projeto econômico, voltado à implantação ou expansão de indústria no Estado da Bahia, confere à pessoa jurídica titular do projeto o direito à fruição de benefícios de índole fiscal ou financeirofiscal, os quais devem ser mensurados em conformidade com critérios de ordem social, econômica e ambiental, a teor do que prevê o art. 8º da Lei n. 7980 (que transcreve, fl.1.774);

A corroborar a assertiva de que o objetivo central do programa DESENVOLVE é promover o crescimento e a modernização industrial, o Decreto n. 8205, de 3.4.2002 (doc. 12), que regulamenta a Lei n. 7980, determina que a fruição dos benefícios estatuidos na legislação depende da prévia aprovação de projeto do empreendimento econômico a ser implantado, ampliado ou modernizado pela pessoa jurídica. Vejase o que dizem, a tal propósito, os art. 7º, inciso I, 8º e 9º, inciso II, do Decreto n. 8205:

"Artigo 7º O Conselho Deliberativo, órgão de orientação e deliberação superior do DESENVOLVE, terá as seguintes atribuições:

I examinar e aprovar os projetos propostos, estabelecendo as condições de enquadramento para fins de fruição dos benefícios, observando a conveniência e a oportunidade do projeto para o desenvolvimento econômico, social ou tecnológico do Estado, bem assim sua compatibilidade com os objetivos fundamentais do programa e o cumprimento de todas as suas exigências;"

"Artigo 8º Preliminarmente a empresa apresentará Carta Consulta de Investimento à Secretaria Executiva do Conselho, com as informações básicas do projeto e de acordo com modelo a ser aprovado pelo Conselho Deliberativo".

Quanto aos incentivos fiscais ou financeirofiscais concedidos à pessoa jurídica como contrapartida da instalação, ampliação ou modernização de empreendimento econômico, de acordo com o art. 2º da Lei n. 7980, fica autorizada a dilação do prazo de pagamento, de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS, limitada a 72 meses, ou ainda, o diferimento do lançamento e pagamento do ICMS devido. Mas, de acordo com o art. 7º da Lei n. 7980, a liquidação antecipada de cada uma das parcelas do ICMS ensejará desconto de até 90% do saldo devedor financiado. Eis o que dispõem os art. 2ºe7º, "inverbis":

"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:

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;

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.

Parágrafo único Para efeito de cálculo do valor a ser incentivado com a dilação do prazo de pagamento, deverá ser excluída a parcela do imposto resultante da adição de dois pontos percentuais às alíquotas do ICMS, prevista no art. 16A da Lei n. 7014/96 para constituir o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza".

"Art. 7º A liquidação antecipada de cada uma das parcelas ensejará desconto de até 90% (noventa por cento)".

O art. 16 do Decreto n. 8205 determina que a manutenção dos benefícios concedidos pelo Estado da Bahia depende da comprovação da integral realização do investimento projetado, como seja:

"Artigo 16 A manutenção dos incentivos é condicionada à comprovação contábil e física da integral realização do investimento projetado, comprovada por laudo de inspeção emitido pela Secretaria Executiva do DESENVOLVE, e, quando necessária, com assistência do DESENBÁHIA".

Pois bem. A impugnante registrou em conta de reserva de capital o valor correspondente ao desconto concedido pela legislação em foco na hipótese de liquidação antecipada das parcelas do ICMS. E ela o fez, na medida em que tal desconto tem natureza de subvenção para investimento, atrelado que está à implantação ou expansão de empreendimento econômico;

Como de depreende da análise das Resoluções n. 22/04 e 8/05 (que transcreve), a impugnante é beneficiária de incentivos fiscais do programa DESENVOLVE, por ser titular de projetos aprovados no âmbito de tal programa, o que lhe permite pagar antecipadamente o ICMS, com descontos de até 80%;

Sendo assim, é certo que os valores contabilizados pela impugnante como reserva de capital, a título de desconto pela liquidação antecipada do ICMS por ela devido, ostentam a natureza de subvenção para investimento, uma vez que resulta caracterizada, "in casu", a inequívoca intenção do governo baiano de subvencionar para investimento, bem como a transferência de capital à impugnante, por força dos projetos por ela executados, relativos à ampliação e à implantação de empreendimentos econômicos, ainda que sob a forma de desconto na liquidação antecipada do valor do ICMS;

Portanto, é indevida a exigência fiscal ora combatida, face à não incidência do IRPJ e da CSL sobre os valores em foco.

Igualmente, a decisão de primeiro grau refutou os argumentos da defesa e manteve a autuação quanto ao incentivo concedido pelo Estado da Bahia. Sustentou sua posição com base no regulamento do programa que não impõe a efetiva aplicação dos recursos na implantação ou expansão da indústria. Aduz ainda que há previsão também, no referido regulamento, para a redução de custos.

Passa-se ao relatório atinente aos incentivos concedidos pelo **Estado de Mato Grosso do Sul**:

INCENTIVO CONCEDIDO PELO ESTADO de MATO GROSSO DO SUL

Eis o relato que consta no Termo Fiscal (fls.1.628 a 1.629, Vol.IX):

INCENTIVO CONCEDIDO PELO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL (doc 12.4.1 e 12.4.2)

A transferência dos benefícios da MGT BRASIL LTDA para a BUNGE pela assunção por esta do parque fabril outrora ocupado por aquela, por si só já demonstra tratar-se de subvenção para custeio operacional.

A razão para a concessão dos incentivos, nas palavras da BUNGE: "4) Entretanto, para que a requerente possa viabilizar esse projeto e competir com empresas do ramo localizadas em outros estados, é necessário que esse Conselho de Desenvolvimento Industrial transfira os benefícios fiscais da Lei nº 1.239/91 do nome de MGT BRASIL LTDA para o nome de BUNGE ALIMENTOS S.A. estabelecendo o prazo previsto na Deliberação nº 48 do CDI/MS de 29 de setembro de 2003. "

Logo, a base para a concessão é a competitividade, que remete a preço de produto competitivo que permita margem de lucro, ou seja, redução de custo, o que significa subvenção para custeio.

O CERTIFICADO DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL Nº 238 também não estabelece qualquer contrapartida de investimento, nem vincula os recursos com investimento.

O TERMO DE ACORDO Nº 010/2007, por sua vez, estabelece em sua cláusula segunda: "O ESTADO, como incentivo a manutenção do empreendimento industrial, concede à BUNGE benefício fiscal regido pelos seguintes incisos:". Claro está que o incentivo foi concedido para manutenção do empreendimento industrial, o que descaracteriza a subvenção para investimento, conforme já demonstrado.

Na **impugnação** (fls.1.778 a 1.784), a Contribuinte apresenta suas razões contra a acusação fiscal, a seguir resumidas:

d) Os incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Mato Grosso do Sul;

Para a fiscalização, os incentivos fiscais assegurados pelo Estado de Mato Grosso do Sul à impugnante são subvenções para custeio, e não para investimento, de vez que *"a base para a concessão é a competitividade, que remete a preço de produto competitivo que permita margem de lucro, ou seja, redução de custo"*, bem como porque o *"CERTIFICADO DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL N. 238 também não estabelece qualquer contrapartida de investimento, nem vincula os recursos com investimento"*;

No entanto, os argumentos lançados pelas autoridades fiscais não resistem à análise da legislação de regência da matéria, a qual evidencia tratar-se, na hipótese, de subvenção para investimento, não tributável pelo IRPJ e pela CSL;

É o que a impugnante demonstrará a seguir;

A Lei Complementar do Estado de Mato Grosso do Sul n. 93, de 5.11.2001 (doc. 15), instituiu o "Programa Estadual de Fomento à Industrialização, ao Trabalho, ao Emprego e à Renda", denominado MSEMPREENDEDOR, por meio do qual ficou autorizada a concessão de benefícios fiscais, financeirofiscais ou extrafiscais, como forma de fomentar a industrialização no Estado, consoante dá conta o art. 2º da referida Lei Complementar (que transcreve);

Vejase que a Lei Complementar n. 93 é muito clara no sentido de que a instalação, a ampliação, a modernização, a reativação ou a realocação de empresas, uma vez aprovadas pelo órgão competente, dão ao interessado o direito à fruição de benefícios fiscais, financeirofiscais ou extrafiscais. Mostrase, pois, indubitável o objetivo central da norma: crescimento e modernização da indústria sulmatogrossense, conforme atesta o art. 1º, "caput", da Lei Complementar n. 93;

É evidente que, como decorrência da instalação, da ampliação e da modernização de indústrias, a lei também busca alcançar finalidades diversas, como a geração de empregos e a criação de empresas competitivas e com tecnologia de ponta;

Nem por isto o objetivo central da norma é modificado. Na verdade, a concessão dos incentivos em foco pressupõe a criação, ampliação ou modernização de indústrias, não tendo como finalidade precípua estimular e promover a competitividade, embora esta decorra do desenvolvimento industrial almejado pelo programa MSEMPREENDEDOR. Daí que é descabida a afirmação das autoridades fiscais de que *"a base para a concessão é a competitividade"*;

Não fosse tudo isso o bastante para evidenciar que os incentivos outorgados pelo Estado de Mato Grosso do Sul estão atrelados à realização, pelo titular do projeto, de empreendimento econômico, a caracterizar a natureza de subvenção para investimento destes incentivos, o art. 24 da Lei Complementar n. 93 ainda é categórico no sentido de que o valor financeiro dos benefícios fruídos pela pessoa jurídica deve ou ser incorporado ao capital social, ou contabilizado como reserva de capital, como seja:

"Art. 24. Findo o exercício social e realizado o balanço patrimonial de empresa de natureza industrial beneficiária de benefício ou incentivo, o valor financeiro dos benefícios então fruídos no referido exercício social deve ser incorporado ao capital social da empresa ou constituído em reserva de capital.

Parágrafo 1º A incorporação ou a constituição de que trata o caput deste artigo deve ocorrer até o final do exercício subsequente ao da fruição do benefício ou incentivo, nos termos da legislação específica e dos atos constitutivos da empresa, observadas as prescrições contidas no regulamento.

Parágrafo 2º O descumprimento das regras deste artigo pode ocasionar a suspensão do benefício ou incentivo, até a data do adimplemento, ou sendo o caso, pode ensejar o seu cancelamento".

Pois bem. Em 1º.2.2004, a impugnante passou a operar, mediante locação, parque industrial, localizado no Município de Dourados, até então locado à empresa MGT Brasil Ltda. As atividades da MGT Brasil Ltda. foram incentivadas pelo Estado de Mato Grosso do Sul, em consonância com o programa MSEMPREENDEDOR de que trata a Lei Complementar n. 93;

O direito da MGT Brasil Ltda. ao gozo de benefícios fiscais deuse por meio do Certificado de Concessão de Benefício Fiscal n. 238, de 31.7.2003 (doe. 16). De acordo com tal Certificado, o benefício fiscal concedido como contrapartida do crescimento e modernização industrial consiste em redução de 67% do saldo devedor do ICMS, conforme revela o Item 1.a do referido Certificado:

"01. PRAZO E CONDIÇÕES DO BENEFÍCIO

O benefício fiscal corresponderá a 67% do ICMS, resultante da apuração pelo mecanismo de débito e crédito, devendo ser considerado nessa apuração apenas os débitos e créditos relacionados com as operações com produtos resultantes da própria industrialização moageira de soja;"

Por ato do governo sulmatogrossense, publicado no Diário Oficial n. 6377, de 1º.12.2004, e objeto do processo n. 21/000003/2004, o benefício concedido à MGT Brasil Ltda foi transferido à impugnante (doe. 17), tendo em vista que a última passou a operar o parque industrial até então utilizado pela primeira, com o compromisso de ampliá-lo (doc. 18);

A fruição de tal benefício foi prorrogada até 30.6.2007, nos termos da Deliberação n. 56, de 21.12.2006 (doc. 19);

Outrossim, por meio do Termo de Acordo n. 10, de 18.4.2007, foram concedidos à impugnante novos benefícios fiscais, como estímulo adicional à concretização do objetivo que se pretendeu com o incentivo constante do Certificado n. 238, de 31 de julho de 2003" (doc. 20 destaques da impugnante). Dentre outros, destacam-se os seguintes benefícios fiscais, consistentes em crédito presumido de ICMS (transcreve as fls.1.782):

Do que se vê, não restam dúvidas sobre a natureza dos benefícios fiscais concedidos à impugnante. Trata-se de subvenção para investimento, a uma porque é inegável o querer do governo sulmatogrossense de subvencionar com vistas ao crescimento e à modernização da indústria, e a duas porque foram transferidos à impugnante os benefícios fiscais concedidos originalmente pelo Estado de Mato Grosso do Sul à MGT Brasil Ltda. (redução de saldo devedor do ICMS) e, posteriormente, estes benefícios foram ampliados (crédito presumido do ICMS), tudo de modo que a impugnante pudesse concretizar o objetivo almejado pelo Certificado de Concessão de Benefício Fiscal n. 238 quando da concessão de incentivos fiscais à MGT Brasil Ltda e, mais, de modo que a impugnante pudesse aumentar o parque industrial incentivado;

Nesse passo, há que se dizer que não se pode dar guarida ao argumento da fiscalização de que "o incentivo foi concedido para manutenção do empreendimento industrial, o que descaracteriza a subvenção para investimento";

Com é possível notar, a própria lei assegura o direito à transferência dos benefícios fiscais. E ela o faz, não somente com vistas à manutenção de empreendimentos industriais, mas, sim, e fundamentalmente, de tal forma que reste assegurado o cumprimento da finalidade precípua da norma, que é o desenvolvimento industrial na região sulmatogrossense. Daí a natureza de subvenção para investimento dos benefícios fiscais concedidos no âmbito do programa MS-EMPREENDEDOR;

De mais a mais, como visto, a concessão dos incentivos em foco teve como pressuposto a implantação e a ampliação industrial, fato que, por si só, denota a natureza destes valores de subvenção para investimento, a qual, a toda evidência, não se alterou em função da mera transferência de tais incentivos à impugnante, quando da locação do parque industrial localizado em Dourados, já beneficiado pelo programa MSEMPREENDEDOR;

Portanto, a redução do saldo devedor do ICMS e o crédito presumido do mesmo imposto, concedidos à impugnante em conformidade com as disposições da Lei Complementar n. 93, e registrados em conta de reserva de capital, representam subvenção para investimento, não passíveis de tributação pelo IRPJ e pela CSL.

Seguindo o mesmo caminho trilhado nas demais itens de autuação de incentivos fiscais, a DRJ manteve a autuação sob o fundamento de que os recursos não foram efetivamente aplicados na expansão empresarial.

Passa-se ao relativo atinente aos incentivos concedidos pelo **Estado de Mato Grosso**:

INCENTIVO CONCEDIDO PELO ESTADO DE MATO GROSSO

Eis o relato que consta no **Termo Fiscal** (fl.1.629, Vol.IX):

O TERMO DE ACORDO, doc 12.5.1, foi assinado em 05/05/2008, portanto, em data posterior ao período abrangido pelo procedimento de fiscalização e não será analisado.

O PROTOCOLO INTENÇÕES, doc 12.5.2, apesar do compromisso de implantação de nova unidade industrial em Rondonópolis, cláusula segunda, não vincula a aplicação dos recursos ao investimento e estabelece como responsabilidade da BUNGE (cláusula quinta):

"I — implantar e manter programas de treinamento, gestão e qualidade, qualificação de mão de obra e de pesquisa e desenvolvimento de tecnologias, diretamente ou em convênio com terceiros;

implantar Programas de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados, conforme Lei (Federal) nº 10.101 de 19 de dezembro de 2000;

— priorizar apoios às políticas de incentivo à cultura através dos instrumentos legais de fomento, a exemplo da Lei Rouanet; patrocínios diretos; e outras formas de apoio, tendo por objeto a participação no desenvolvimento de ações culturais (sic) do Estado do Mato Grosso."

O teor da cláusula revela que as contrapartidas da BUNGE ao incentivo concedido não têm a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Logo, o incentivo não se classifica como subvenção para investimento.

Na **impugnação** (fls.1.784 a 1.790, Vol. IX) apresentada, tem-se, em resumo:

e) Os incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Mato Grosso

De acordo com a fiscalização, os incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Mato Grosso à impugnante não se subsumem ao conceito de subvenção para investimento, uma vez que, *"apesar do compromisso de implantação de nova unidade industrial em Rondonópolis, cláusula segunda, [o Protocolo de Intenções] não vincula a aplicação dos recursos ao investimento e estabelece como responsabilidade da BUNGE (cláusula quinta)"* alguns deveres de índole social (fl. 27 do TVF);

Notese que a própria fiscalização reconheceu que os incentivos fiscais com os quais a impugnante foi agraciada dependem, para sua concessão, da implantação de unidade industrial;

Contudo, amparado nos dizeres do Parecer Normativo CST n. 112, o fisco entendeu que não há específica e efetiva aplicação dos benefícios fiscais nos investimentos, a desnaturar a subvenção na modalidade investimento;

Mas, como já demonstrado anteriormente, essa condição imposta pelo Parecer Normativo CST n. 112 padece de ilegalidade, sendo certo que se fazem presentes, "in casu", os requisitos necessários à caracterização da subvenção para investimento, a saber: intenção do Poder Público de subvencionar para investimento e aumento do capital da pessoa jurídica, mediante sua transferência pelo Poder Público. Senão, vejamos;

A Lei n. 7958, de 25.9.2003 (doc. 22), do Estado de Mato Grosso, ao tratar do "Plano de Desenvolvimento de Mato Grosso", ao qual a impugnante aderiu, diz que ele será "*orientado pelas diretrizes da Política de Desenvolvimento do Estado, com o objetivo de contribuir para a expansão, modernização e diversificação das atividades econômicas, estimulando a realização de investimentos, a renovação tecnológica das estruturas produtivas e o aumento da competitividade estadual, com ênfase na geração de emprego e renda e na redução das desigualdades sociais e regionais*" (art. 1º, "caput");

Mas, a par desses deveres de índole social (do art.7º da Lei 7.958, que transcreve a fl.1.785), o "Programa de Desenvolvimento Industrial e Comercial de Mato Grosso PRODEIC", do qual a impugnante faz parte, tem "por finalidade precípua alavancar o desenvolvimento das atividades econômicas definidas como estratégicas, destinadas à produção prioritária de bens e serviços no Estado, considerando os aspectos sociais e ambientais, no intuito de melhorar o índice de Desenvolvimento Humano e o bemestar social da população" (art. 8º, "capuf);

É indubitável, pois, que o objetivo central da norma, relativa aos projetos aprovados no âmbito do PRODEIC, consiste em incentivar o investimento nos setores industrial e comercial, de modo a promover desenvolvimento econômico, social e ambiental;

No caso específico da impugnante, o Estado do Mato Grosso buscou atingir a "finalidade precípua" do programa, a que se refere a lei, mediante compromisso firmado com a empresa atinente à implantação de indústrias nos Municípios de Rondonópolis e de Nova Mutum, o que garantiu à última o direito à fruição de incentivos fiscais;

*É o que evidencia o "Protocolo de Intenções" firmado pela impugnante com o Governo do Estado de Mato Grosso (doc. 23), no bojo do qual é afirmado que o objeto da avença constitui na "implantação pela EMPRESA, diretamente ou através de unidade por ela controlada de um complexo industrial para produção e envasamento de alimentos com apoio do **Governo do Estado de Mato Grosso**, consubstanciado na concessão de incentivos fiscais, nos termos da política industrial estadual vigente e da legislação norteadora da matéria, especialmente a Lei n. 7.958/03 de 25/09/2003 regulamentada pelo Decreto n. 1432, de 29/09/2003, ou de legislação que vier suceder e demais diplomas regulamentares dela" (destaques do original).*

Esse mesmo "Protocolo de Intenções" firmado pela impugnante com o Governo do Estado de Mato Grosso também impõe, em sua cláusula quinta, o cumprimento de deveres sociais, à semelhança do que prevê o art. 7º da Lei n. 7958. No entanto, a cláusula segunda é expressa no sentido de que o objeto de tal avença é a instalação de indústria no interior do Estado de Mato Grosso. Vejase o que diz sua cláusula segunda (transcreve às fls.1.786 a 1.787);

Outrossim, a impugnante e o Estado de Mato Grosso também firmaram Termo de Acordo (doc. 24) com vistas à "concessão de benefício fiscal à empresa nos termos do Programa de Desenvolvimento Industrial e Comercial, em conformidade com a Lei n. 7.958, de 25 de setembro de 2003, regulamentada pelo Decreto n. 1.432, de 29 de setembro de 2003, e nas suas alterações que vierem a suceder e demais diplomas legais, resguardado impedimento de ordem constitucional, na condição de que instale uma indústria no município de Nova Mutum em Mato Grosso";

O Termo de Acordo acima aludido também impõe o cumprimento de deveres sociais, tal qual prevêem o art. 7º da Lei n. 7958 e o "Protocolo de Intenções" referido anteriormente. Contudo, a cláusula segunda diz textualmente que o objeto do acordo é a instalação de indústria no interior do Estado de Mato Grosso, como transcreve a fl.1.787;

Com relação à contrapartida concedida pelo governo do Mato Grosso à impugnante em decorrência da implantação da unidade industrial na região de Rondonópolis e de Nova Mutum, tratase de benefício de índole fiscal, consistente em crédito presumido e isenção de ICMS, conforme revela a cláusula quarta do "Protocolo de Intenções" e do Termo de Acordo:

Protocolo de Intenções

"CLÁUSULA QUARTA

DO APOIO DO ESTADO ATRAVÉS DO PROGRAMA PRODEIC

O ESTADO garante à EMPRESA, nos termos previstos no Programa Prodeic criado pela Lei Estadual 7958 de 25/09/2003, regulamentada pelo Dec. 1432/03 de 29/09/2003, ou outro que venha a substituí-la, a concessão dos seguintes benefícios fiscais:

Farelo de soja: Crédito presumido de 50% do ICMS devido nas operações interestaduais;

Oleo de soja degomado: Crédito presumido de 41,67% do ICMS devido nas operações internas e interestaduais; ***Óleo de soja degomado:*** Isenção de ICMS quando destinados à produção de adubos, rações e espalhante adesivo para aplicação de defensivos agrícolas;

Óleo de soja refinado: Crédito presumido de 90% do ICMS devido nas operações internas e interestaduais, quando destinado a revendas de produtos alimentícios, para consumo humano;

Farelo e linter de algodão, óleos vegetais degomados, exceto de soja, e óleos vegetais refinados: crédito presumido de 90% do ICMS debitado nas operações de saídas internas e para os demais Estados da Federação; benefício este que perdurará pelo prazo de 10 (DEZ) anos, contados a partir do início das operações previstas neste protocolo, resguardando impedimento de ordem constitucional." destaques do original

Termo de Acordo

"CLÁUSULA QUARTA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

Com base na Lei 7958 de 25/09/2003 e no Decreto n. 1432/2003 e na Resolução n. 004/2007 do Conselho Deliberativo dos Programas de Desenvolvimento de Mato Grosso - CONDEPRODEMAT fica assegurado à EMPRESA, pelo prazo de

10 (DEZ) anos, contados a partir do início das operações previstas neste Termo de Acordo, a concessão de benefício fiscal até o montante do ICMS devido nas respectivas operações ou prestações, nas seguintes formas:

I Crédito presumido de 50% (cinquenta por cento) do valor do ICMS incidente nas operações de comercialização interna e interestadual das mercadorias efetivamente produzidas no empreendimento industrial referido na Cláusula Segunda deste Termo, abaixo relacionadas: Farelo de Soja;

II Crédito presumido de 41,67%₀₀ (quarenta e um inteiros e sessenta e sete centésimos percentuais) do valor do ICMS incidente nas operações de comercialização interna e interestadual das mercadorias efetivamente produzidas no empreendimento industrial referido na Cláusula Segunda deste Termo, abaixo relacionadas: Óleo de Soja Bruto;" destaques do original.

Assim é que, (i) caracterizada a inequívoca intenção do Governo do Mato Grosso de subvencionar para a realização ou ampliação de empreendimentos; e (ii) tendo a impugnante assegurado seu direito à fruição de benefícios fiscais, em virtude de ser titular de empreendimento aprovado pelo Estado do Mato Grosso, estáse diante de verdadeira subvenção para investimento;

Não por outra razão, esses valores foram registrados pela impugnante em conta de reserva de capital, tal como determina o art. 38, parágrafo 2º, do DecretoLei n. 1598, evitando-se, assim, a tributação destes valores pelo IRPJ e pela CSL;

Nem se alegue que o fato de a legislação determinar, além da execução do empreendimento, também o cumprimento de outros requisitos, como aqueles de cunho social elencados no art. 7º da Lei n. 7958, transmudaria a natureza do benefício, que é de subvenção para investimento;

Portanto, os benefícios fiscais cuja concessão restou autorizada à impugnante, consistentes na isenção e crédito presumido de ICMS, representam subvenção para investimento, não estando sujeitos à tributação pelo IRPJ e pela CSL, dada sua natureza de transferência patrimonial.

Na mesma toada dos benefícios anteriores, a decisão de primeiro grau manteve a autuação sob o fundamento de ausência de vinculação dos recursos com investimentos. Ademais, consignou que há benefícios relativo a "crédito presumido de ICMS", os quais não se enquadram como subvenção para investimento.

Passa-se ao relatório atinente aos incentivos concedidos pelo **Estado de Pernambuco**:

INCENTIVO CONCEDIDO PELO ESTADO DE PERNAMBUCO

Eis o relato que consta no Termo Fiscal (fls.1.629 a 1.630):

Cópia do Decreto nº 21.603/99 foi apresentada como resposta ao item intimado.

Como o aludido decreto encontra fundamento no Decreto nº 19.085/96, que instituiu o PRODEPE, juntei cópia deste ao processo (DOCUMENTO 47).

O artigo 5º Do Decreto nº 19.085/96 define:

"Art. 5º. O financiamento a ser concedido com recursos do PRODEPE terá as seguintes características:

I omissis.....

II — quanto a destinação: investimento fixo ou capital de giro, ou ambos, cumulativamente;...."

O artigo 12 esclarece sobre a forma de liberação do financiamento:

"Art. 12. A liberação do financiamento será feita de forma automática e simultânea a quitação do montante do ICMS objeto do estímulo. "

Portanto, o que acontece, a despeito de constar do Decreto nº 21.603/99 que a natureza do projeto seja implantação, é uma redução no custeio da produção mediante uma diminuição automática do valor a recolher de ICMS, que pode ter a destinação que a BUNGE bem entender;

[...]

Na **impugnação** (fls.1.790 a 1.793) apresentada, temse, em resumo:

a análise da legislação pernambucana revela que os incentivos fiscais com os quais a impugnante foi agraciada representam verdadeiras subvenções para investimento. Vejamos;

A impugnante é integrante do "Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco PRODEPE", de que trata a Lei Estadual n. 11675, de 11.10.1999 (doc. 26), cuja finalidade é atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista de Pernambuco, mediante a concessão de incentivos fiscais e financeiros, na forma do art. 1º, como seja:

"Art. 1º O Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco PRODEPE, com a finalidade de atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista de Pernambuco, mediante a concessão de incentivos fiscais e financeiros, passa a vigorar nos termos previstos na presente Lei.

Parágrafo 1º A concessão dos incentivos fiscais e financeiros às empresas interessadas será diferenciada em função dos seguintes aspectos: I natureza da atividade; II especificação dos produtos fabricados e comercializados;

(II localização geográfica do empreendimento;

IV prioridade e relevância das atividades econômicas, relativamente ao desenvolvimento do Estado de Pernambuco.

parágrafo 2º A concessão dos incentivos fiscais e financeiros será autorizada por decreto do Poder Executivo, após prévia habilitação dos interessados, observadas as condições e requisitos estabelecidos nesta Lei e nos demais atos regulamentares destinados à sua execução" *destaques da impugnante.*

O Decreto n. 21959, de 27.12.1999 (doc. 27), que regulamenta o PRODEPE, igualmente dispôs que a concessão dos incentivos fiscais e financeiros fica condicionada à análise e avaliação dos projetos apresentados pelos interessados, voltados à implantação, ampliação ou revitalização de empreendimentos econômicos; transcreve o art. 5º, parágrafo 9º, do Decreto n. 21959, fls.1.791 a 1.792);

Do que se vê, resulta caracterizada a natureza de subvenção para investimento dos benefícios concedidos no âmbito do PRODEPE, face à manifesta intenção do governo pernambucano de

subvencionar para investimento, transferindo capital a quem for titular de projeto de implantação ou expansão de empreendimento econômico;

No caso da impugnante, uma vez verificada a viabilidade de seu projeto, ela teve assegurada a fruição de incentivos fiscais, consistentes em crédito presumido do ICMS, em decorrência da implantação de empreendimento industrial, na forma dos art. 1º e 2º do Decreto n. 23540, de 29.8.2001 (doc. 28), abaixo reproduzidos (transcreve às fls.1.792);

Como se vê, há (i) inequívoca intenção do governo pernambucano de subvencionar para investimento e também há (ii) transferência de capital à impugnante, mediante a concessão de incentivo fiscal, consistente em crédito presumido de ICMS, por ser a impugnante titular de empreendimento econômico aprovado pelo Estado de Pernambuco, donde a conclusão só pode ser no sentido de que se trata, "in casu", de subvenção para investimento, não passível de tributação pelo IRPJ e pela CSL, até porque corretamente registrada em conta de reserva de capital;

Face a todo exposto até aqui, resulta demonstrado que os incentivos fiscais e financeirofiscais concedidos pelos Estados de Goiás, Bahia, Pernambuco, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Piauí à impugnante ostentam natureza de subvenção para investimento, não podendo ser tributados pelo IRPJ e pela CSL, razão pela qual é imperioso o cancelamento da exigência fiscal nesta parte.

A decisão de primeiro grau, igualmente aos demais itens de autuação, manteve a glosa dos incentivos do Estado de Pernambuco sob o fundamento de ausência de vinculação e de que a lei estadual e o decreto regulamentador deixam claro a natureza de subvenção para custeio, uma vez que prevêm a possibilidade de destinação para capital de giro.

Como já havíamos aduzido anteriormente, o recurso voluntário foi oferecido às fls. 4.179-4.375 e a Procuradoria apresentou contrarrazões às fls. 4.429-4.483, em que constam, dentre muitas outras, as atinentes ao tema das subvenções.

É o relatório do essencial para este momento processual.

VOTO

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Relatei com minúcias apenas a parte da autuação atinente às subvenções em razão da necessidade de sobrestamento do feito.

Assim se posicionou a Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme podemos verificar pela Resolução nº 9101-000.039 – 1ª Turma, de 18 de janeiro de 2018:

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, sobrestar o julgamento do recurso na Unidade de Origem até 29/12/2018, nos termos do voto da relatora, vencidos os conselheiros Flávio Franco Corrêa e Adriana Gomes Rêgo, que não concordaram com o sobrestamento. Após esse prazo, os autos devem retornar ao Carf para julgamento.

Abaixo, transcrevo a parte do voto que conduziu a resolução:

Proposta de resolução:

O recurso especial trata da identificação de benefício fiscal estadual (Bahia, "Desenvolve") como subvenção para investimento, quando o acórdão recorrido tratou-o como subvenção para custeio.

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

Merece destaque o item 2.12 do Parecer Normativo CST nº 112/1978, ao dispor sobre a necessidade de que na subvenção para investimento ocorra uma perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, e que reste demonstrada a "efetiva e específica" aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Ao contrário do que considerou o ilustre Conselheiro Relator, não basta que a lei estadual ou os correspondentes atos regulamentares demonstrem a intenção de subvencionar do Estado.

Mera menção nos atos normativos estaduais de que o desconto do saldo devedor estaria vinculado ao investimento no setor industrial sob forma de expansão ou implantação de novo empreendimento, por si só, não caracteriza a subvenção para investimento. Busca o impugnante situação bastante cômoda, ao entender que poderia dispor do prazo de vinte anos para prestar satisfações sobre a destinação dos recursos obtidos pela liquidação antecipada do financiamento.

Em nenhum momento restou demonstrado nos autos a efetiva aplicação dos recursos para atender às condições estabelecidas em lei.

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

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

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

No caso destes autos, trata-se de benefício do Estado da Bahia, regulado pelo Decreto nº 8.205/2002, que estabeleceu o "Regulamento do Programa Estadual de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia Desenvolve". Este Decreto previa em seus artigos 2º e 3º. :

Art. 2º Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS relativo:

I - às aquisições de bens destinados ao ativo fixo, efetuadas por contribuintes habilitados mediante resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, para o momento de sua desincorporação, nas seguintes hipóteses:

- a) nas operações de importação de bens do exterior;
- b) nas operações internas relativas às aquisições de bens produzidos neste Estado;
- c) nas aquisições de bens em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas;

II - às operações internas referentes ao fornecimento de insumos de origem agropecuária e extrativa mineral, indicados em Resolução do Conselho do Programa, a contribuintes habilitados ao DESENVOLVE, para o momento da saída subsequente dos produtos resultantes da industrialização.

§ 1º Os contribuintes destinatários das mercadorias cujas operações estejam sujeitas ao regime de diferimento do imposto deverão providenciar junto a Secretaria da Fazenda habilitação específica para operar com o referido regime.

§ 2º Aplica-se ao diferimento de que trata este Decreto as regras previstas no Regulamento do ICMS que com ele não conflitarem.

Art. 3º O Conselho Deliberativo do DESENVOLVE poderá conceder dilação de prazo de até 72 (setenta e dois) meses para o pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo.

Em precedentes desta Turma (acórdão nº 9101-003.163, processo nº 13502.001153/200740), manifestei meu entendimento a respeito do Programa “Desenvolve” do Estado da Bahia. À ocasião mencionei que o reconhecimento de subvenção para investimento, que não é computada no lucro real, depende de: (i) intenção do Poder Público (ente subvencionador) em estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro como reserva de capital da subvenção para investimentos; (iii) efetiva implantação e expansão de empreendimentos econômicos.

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

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

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

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

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

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

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

à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

(grifamos)

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

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

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

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

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

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

XII - cabe à lei complementar: (...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diante de tais exigências, foi editado o Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, que estabelece procedimento para a remissão, a anistia e a reinstituição regrada pelo convênio:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

V - quando a sentença de mérito:

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

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

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

Conclusão

Por tais razões, voto pelo conhecimento do recurso e sobrestamento até 29/12/2018, intimando-se o contribuinte para que comprove o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

No presente feito, há também subvenção para investimento do programa da Bahia. Ademais, aos programas dos outros estados, aplica-se a mesma razão de decidir, pois estão submetidos aos mesmo comando previsto em lei complementar e convênio CONFAZ.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto para sobrestar o feito até 29/12/2018 com o fim de intimar o contribuinte para comprovar o cumprimento dos requisitos previstos nas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes