



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

Processo nº 10320.720717/2014-16
Recurso nº 999.999 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-001.766 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2017
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES (SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DA EMPRESA CBA - CIA DE BEBIDAS E ALIMENTOS DO SAO FRANCISCO - CNPJ: 08.965.289/0001-95)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de contestar o lançamento ou o Termo de Responsabilidade tributária, descabe a alegação de nulidade.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA PRODESIN. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Os incentivos fiscais percebidos pela contribuinte no âmbito do Programa de Desenvolvimento Integrado do Estado de Alagoas (PRODESIN) não possuem vinculação direta e específica com a aquisição de bens ou de direitos referentes à implantação ou à expansão de empreendimento econômico, não se caracterizando como subvenção para investimentos e devendo, por conseguinte, ser computados na determinação do lucro real. Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não atrelados a implantação ou a expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES. PROCEDIMENTO FISCAL INICIADO. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo e, sendo assim, a retificação de declarações e a inclusão em DCTF

(declaração com efeito de confissão de dívida) de parte dos valores principais lançados, ainda que acompanhada de recolhimentos com acréscimos moratórios, durante a ação fiscal, não inibe a lavratura do auto de infração, nem afasta a imposição das penalidades pertinentes ao lançamento de ofício.

Entretanto demonstrado que, antes do início da ação fiscal, parte do crédito exigido já havia sido extinto por compensação ou por pagamento, deve-se retificar a autuação para que não se exija crédito tributário espontaneamente quitado.

ÔNUS DA PROVA. A Recorrente tem o ônus de demonstrar a veracidade de seus argumentos, mediante a apresentação de documentos idôneos. Meras planilhas, mesmo que elaboradas por empresa de auditoria, não são provas hábeis a desconstituir o crédito tributário, se não forem acompanhadas da documentação que lhe dão suporte. Para um conjunto de documentos e alegações se caracterizarem como força para desconstituir uma prova dos autos não é bastante trazer informações de forma desarticuladas e incompletas, pois devem estar perfeitamente articuladas e conectadas com o auto de infração que se deseja infirmar.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando de exigência reflexa de contribuição que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão do decorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos NEGARAM provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, REJEITARAM a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos NEGARAM provimento. Vencidas as Conselheiras Livia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin em relação à subvenção para investimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, José Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto e Livia de Carli Germano.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício e recurso voluntário no Acórdão nº 14-55.823, da 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto-SP.

Adoto o relatório constante na decisão de primeira instância para compor em parte este relatório:

Trata o presente processo de autos de infração lavrados contra a contribuinte em referência por meio dos quais se exigem IRPJ e CSLL no valor total de R\$ 25.129.667,09, incluídos a multa de ofício e juros de mora consolidados em 14/03/2014.

Da Acusação Fiscal

Os fatos que motivaram as autuações foram contextualizados no Termo de Encerramento de Ação Fiscal (TEAF) de fls. 56/90, cujo teor é relatado a seguir.

As Autoridades Fiscais iniciam o citado termo, informando as atividades exercidas pela empresa CBA - Cia de Bebidas e Alimentos do São Francisco bem com a sua incorporação, em 1º de setembro de 2013, pela Companhia Maranhense de Refrigerantes (CMR), a qual responde pelo crédito tributário constituído.

Em seguida, descrevem as intimações realizadas para o bom andamento dos trabalhos fiscais bem como o comportamento da autuada durante a ação fiscal, reportando tanto os esclarecimentos por ela prestados como a inércia no atendimento às intimações.

Depois da exposição acerca do desenrolar da ação fiscal, a Fiscalização passa a tratar, no tópico II do TEAF, dos fatos que motivaram os autos de infração lavrados.

Do IRPJ

Das Receitas com Crédito Presumido de ICMS (infração 0001)

A primeira infração relatada pela Fiscalização diz respeito às receitas com crédito presumido do ICMS.

Nas DIPJ relativas aos anos-calendário 2009 e 2010, a contribuinte excluiu da base de cálculo apurada valores a título de "doações e subvenções para investimentos".

Instada a justificar tal procedimento, a fiscalizada esclareceu que as exclusões em questão estariam relacionadas ao programa Prodesin - incentivos governamentais concedidos pelo Estado de Alagoas à CBA por meio dos Decretos nos 3.945, de 2007, e 9.466, de 2010.

Acerca da contabilização das receitas em exame, relataram os Auditores-Fiscais:

- a) Do 4º trimestre de 2009 ao 2º trimestre de 2010; lançado:

a débito das contas do passivo circulante: "2.01.04.01.0001.00 - ICMS - IMP.S/CIRC.DEMERC.E SERVIÇOS " - Matriz e "2.01.04.02.0001.00 - ICMS - IMP.S/CIRC.DE MERC.E SERVIÇOS " - Filial Arapiraca e a crédito das contas de outras receitas operacionais: "4.07.02.01.0002.00 - INCENTIVOS DO ICMS -LEI 5.671/95" - Matriz e "4.07.02.02.0002.00 - INCENTIVOS DO ICMS - LEI 5.671/95 " - Filial Arapiraca, nos seguintes montantes:

TABELA de VALORES

(...)

b) No 3º trimestre de 2010, no valor total de R\$ 5.002.540,98, assim registrado:

- *nos meses de julho e agosto de 2010 - R\$ 3.357.433,37: lançado a débito nas contas 2.01.04.01.0001.00 (R\$ 1.953.089,02) e 2.01.04.02.0001.00 (R\$ 1.404.344,35), e lançado a crédito nas contas 4.07.02.01.0002.00 (R\$ 1.953.089,02) e 4.07.02.02.0002.00 (R\$ 1.404.344,35);*
- *no mês de setembro de 2010 - R\$ 1.645.107,61: lançado a débito da conta do ativo circulante: "0000113401 - ICMS a Recuperar" e a crédito da conta de resultado "DEVOLUÇÃO DA RECEITA BRUTA/IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE VENDA LÍQUIDA/ICMS SOBRE AS VENDAS/0000323102 - ICMS Presumido - PRODESIN".*

c) No 4º trimestre de 2010 no valor de R\$ 7.174.544,18:

- *lançado a débito, ora na conta do ativo circulante: "0000113401 - ICMS a Recuperar" ora na conta de passivo circulante "0000213000 - ICMS a Recolher" e a crédito da conta de resultado: "DEVOLUÇÃO DA RECEITA BRUTA/IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE VENDA LÍQUIDA/ICMS SOBRE AS VENDAS/0000323102 - ICMS Presumido - PRODESIN".*

Expõe a Fiscalização que, não obstante o reconhecimento das receitas na escrituração contábil, elas acabaram excluídas do lucro real e da base de cálculo da CSLL. As exclusões, segundo o entendimento do Fisco, seriam indevidas, uma vez que inexistente legislação que as autorize.

Na continuação, as Autoridades Fiscais discorrem sobre a distinção entre subvenções para custeio e para investimento, bem como o tratamento tributário dado a elas.

Explicam que as subvenções para custeio são computadas no lucro operacional das empresas, consoante o disposto no inciso IV do artigo 44 da Lei nº 4.506, de 1964, e no inciso I do artigo 392 do RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000, de 1999). As subvenções para investimento, a seu passo, eram registradas no patrimônio líquido em conta de reserva de capital.

Em vistas das mudanças dos procedimentos contábeis instituídas pela Lei nº 11.638, de 2007, as subvenções para investimento passaram a ser contabilizadas como receita. No entanto, os efeitos tributários de tais alterações foram neutralizados em vista do Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei nº 11.941, de 2009.

O tratamento fiscal dado às subvenções para investimento é esclarecido pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, cuja conclusão foi reproduzida no TEAF:

7. CONCLUSÃO

7.1 - Ante o exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item 1, letra "b", do Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

I - As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não operacional;

II - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

- a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
- b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e
- c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

III - As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

IV - As SUBVENÇÕES, PARA INVESTIMENTO, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva; (...)

Destacam as Autoridades Fiscais:

Seguindo este entendimento, há um vasto elenco de (recentes) Soluções de Consulta emanadas pelos órgãos da RFB, enfrentando o tratamento tributário a ser dado aos benefícios fiscais decorrentes de programas estaduais que visam atrair e fomentar investimentos aceleradores do desenvolvimento econômico mediante a concessão de incentivos fiscais do ICMS - Todas, unânimes em concluir que esses benefícios devem compor as bases de cálculos do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS.

Prosseguem, discutindo, especificamente, o benefício fiscal intitulado "programa de desenvolvimento integrado do Estado de Alagoas - PRODESIN" por meio do qual é concedido o crédito presumido de 50% do ICMS, nos termos da alínea "d" do inciso V do artigo 4º da Lei Estadual nº 5.671, de 1995:

Art. 4º - O PRODESIN propiciará as seguintes modalidades de incentivos:
(...)

V - INCENTIVOS FISCAIS: (...)

~~d) redução em até 50% (cinquenta por cento) da base de cálculo do ICMS de produtos das empresas beneficiárias desta lei, segundo padrões estabelecidos pela Secretaria da Fazenda;~~

d) crédito presumido de 50 % (cinquenta por cento) do ICMS de produtos das empresas beneficiárias desta Lei; (Nova redação dada pelo 1º da Lei nº 5.901 de 02-01-1997).

Asseveram os Agentes do Fisco:

Na nossa leitura de todo o bojo dessa Lei, não visualizamos qualquer vinculação dos recursos dos benefícios fiscais concedidos com a sua aplicação efetiva e específica em bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico beneficiado.

Esse entendimento é inclusive coadunado com o da própria empresa, conforme está estampado nas suas demonstrações financeiras publicadas, no Relatório da Auditoria Independente, assinado pela ERNST & YOUNG TERCO, com data de 28/02/2013, onde destacamos (e transcrevemos abaixo) os seguintes trechos:

[...]

2.5 Subvenções governamentais [...]

No âmbito estadual, a Companhia possui incentivos fiscais enquadrados em determinados programas de desenvolvimento industrial estadual na forma de financiamento ou diferimento do pagamento de impostos, com reduções parciais do valor devido.

A Companhia considera que esses incentivos não são classificados como subvenções para investimentos, cobertos pelo CPC 7 ("Subvenções e assistências governamentais").

Os prazos de carência, fruição e as reduções são previstas na legislação fiscal e, quando existentes,; as condições referem-se a fatos sob o controle da Companhia.

O benefício relativo à redução no pagamento desses impostos é registrado no resultado do exercício da Companhia, com base no regime de competência de registros desses impostos, ou no momento em que a Companhia cumpre com as obrigações fixadas nos programas estaduais, para ter o benefício concedido.

[...]

15. Subvenções governamentais - Continuação

*Em 4 de agosto de 2008, esse incentivo foi readequado conforme Decreto 4.042 instituído pelo Estado de Alagoas. De acordo com este decreto, **o incentivo concede a Companhia o crédito presumido de 50% do ICMS relativo aos produtos da Companhia**, não possuindo mais nenhum incentivo sobre o ICMS substituto. A readequação do incentivo alterou o prazo de carência para 1 ano, devendo a Companhia proceder com o pagamento findo o prazo de carência em valor equivalente do ICMS dividido em 84 parcelas (7 anos). O prazo de vigência do incentivo é de 15 anos a partir da data da publicação do Decreto 4.042/2008. (grifos dos Auditores-Fiscais)*

Acrescentam, ainda, que a fiscalizada, mesmo intimada, não justificou a exclusão das receitas da tributação.

Concluem, assim, que as receitas em questão não são subvenções para investimento, devendo ser registradas em conta de resultado e levadas à tributação.

As exclusões promovidas pela contribuinte foram, por conseguinte, glosadas, conforme detalhado no "Demonstrativo de Apuração do IRPJ (Infração 0001)".

Da Diferença entre os Valores do IRPJ a pagar indicados em Lalur, DIPJ e DCTF (infração 0002)

No que diz respeito à infração 0002, a Fiscalização compara os valores registrados e declarados, salientando que as DIPJ retificadoras foram entregues durante a ação fiscal:

(...)

Também durante a ação fiscal, foram transmitidas DCTF retificadoras, sumarizadas na tabela abaixo, constante a fls. 70 dos autos:

No entanto, ressalta que as aludidas declarações, por terem sido entregues, depois de iniciados os trabalhos fiscais, não são admitidas, nos termos artigo 833 do RIR/99 e da IN RFB nº 1.110/2010.

Por este motivo, *"as diferenças apresentadas entre os valores devidos do IRPJ escriturados nos livros fiscais (LALUR), apresentados pela fiscalizada, e nas suas DIPJ Retificadoras Ativas, em comparação com os valores anteriormente declarados em DCTF"* foram consideradas como apuradas de ofício e exigidas nestas condições.

Do Incentivo Fiscal de Redução de 75% do IRPJ (infração 0003)

A respeito deste tópico, a Auditoria-Fiscal relata ter observado *"que no preenchimento da linha 'Isenção e Redução do Imposto' da ficha 12A de suas DIPJ, dos anos-calendário objeto desta fiscalização (2009 e 2010), a fiscalizada informou dedução do Imposto de Renda, a título de Incentivos Fiscais de Redução do Imposto, em valores superiores aos que fazia jus"*.

Depois de intimada diversas vezes a explicar os valores informados na DIPJ, a interessada apresentou:

Demonstrativo de Apuração do Lucro da Exploração e dos Incentivos de Redução de 75% e de Redução por Reinvestimento nos anos de 2009 e 2010;

LALUR dos anos-calendário de 2009 e 2010;

Demonstrativo das Atividades por Estabelecimentos;

Demonstrativo Resumo da Produção Anual das unidades em Maceió (Matriz e filial 0007 - Refrigerantes em Lata) e da unidade em Arapiraca (filial 0008 - Refrigerantes Pet).

Ainda sob procedimento fiscal, a fiscalizada transmitiu DIPJ retificadoras, alterando os valores deduzidos a título de *"Isenção e Redução de Imposto"*. As tabelas abaixo informam os valores constantes nas DIPJ ativas quando do início dos procedimentos fiscais e nas retificadoras:

(...)

DIPJ-Retificadora				
Período de Apuração	1º Trim. 2009	2º Trim. 2009	3º Trim. 2009	4º Trim. 2009
Valores em RS - Dedução do Incentivo Redução 75% do IRPJ	-	-	-	532.513,22
Período de Apuração	1º Trim. 2010	2º Trim. 2010	3º Trim. 2010	4º Trim. 2010
Valores em RS - Dedução do Incentivo Redução 75% do IRPJ	1.032.647,88	552.738,52	287.635,77	-

Comenta a Fiscalização que, ainda que tenha ocorrido significativa redução dos valores declarados pela fiscalizada nas DIPJ retificadoras, eles permanecem superiores aos que a empresa faz jus, conforme explicado a seguir.

Relatam os Auditores-Fiscais que, nos anos de 2009 e 2010, a empresa adquiriu direito aos benefícios fiscais de redução de 75% do imposto de renda, calculados sobre os lucros de exploração, relativamente a dois estabelecimentos industriais: a unidade produtora 08.965.289/0001-95 (matriz), em Maceió (AL), e a unidade produtora 08.965.289/0008-61 (filial), em Arapiraca (AL):

(...)

Prossegue a Fiscalização:

A fiscalizada possui diversos estabelecimentos (incentivados e não incentivados), tendo efetuado no período fiscalizado vendas de produção própria, de produtos incentivados e de produtos não incentivados, bem como revendas de mercadorias, que não são incentivadas.

Os produtos incentivados são: a) refrigerantes em lata produzidos pela matriz e b) refrigerantes produzidos pela filial de Arapiraca.

Os produtos incentivados são comercializados por todos os estabelecimentos comerciais ou industriais da empresa, pois, há transferência de produção entre eles.

Nos ADE da RFB nº 11 e 12 de 2012, onde foram reconhecidos os incentivos, que, se referem, respectivamente, aos LC 0013/2011 e LC 0014/2011 concedidos pela SUDENE em favor da fiscalizada, constam que:

"Para gozo do direito à Redução acima declarado, a empresa beneficiária deverá demonstrar e destacar na sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e atividades amparadas pelo incentivo fiscal."

75. Nesse liame, diz o art. 549 do RIR/99:

Subtítulo II Isenções ou Reduções CAPÍTULO I

ISENÇÃO OU REDUÇÃO DO IMPOSTO COMO INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO REGIONAL

Seção I

Incentivos Fiscais às Empresas Instaladas na Área da SUDENE Subseção I

Isenção e Redução do Imposto Demonstração do Lucro do Empreendimento

Art. 549. Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito à isenção de que trata esta Subseção em relação aos rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, § 1º).

§ 1º Para os efeitos do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas interessadas deverão demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação da SUDENE (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, § 2º).

§ 2º Se a pessoa jurídica mantiver atividades não consideradas como industriais ou agrícolas, deverá efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados.

§ 3º Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro por atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total, observado o disposto no art. 544.

76. As empresas que gozam de benefícios fiscais calculados com base no lucro da exploração e cujo sistema de contabilidade não ofereça condições para apurar o lucro da exploração de cada atividade incentivada deverão calcular a parcela do lucro da exploração que corresponde a cada uma das atividades da empresa com base na proporção que a receita líquida de cada atividade representa em relação à receita líquida total.

(...)

Considerando que a contabilidade da empresa não oferece condições para apuração do lucro por atividade, em conformidade o § 3º do art. 549 do Decreto 3.000/99 - RIR/99, a empresa adotou a forma de apuração do lucro da exploração das atividades incentivadas com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total.

Da mesma forma, esta fiscalização assim procedeu, tendo sido elaborado demonstrativo de apuração do lucro da exploração das atividades incentivadas, observando o disposto no art. 544 do RIR/99.

Depois de informar que os registros contábeis da empresa também não permitem o levantamento das receitas líquidas das atividades incentivadas, a Fiscalização relata que levou em consideração as notas fiscais eletrônicas e a produção nos estabelecimentos dos produtos incentivados "(considerados aqui inclusive os produtos incentivados produzidos que foram transferidos e vendidos por outros estabelecimentos)".

Observa que, "no levantamento procedido por esta fiscalização, foram consideradas as informações de produção informadas pela empresa, mesmo diante de pequenas diferenças em relação às informações de produção constantes no Sistema de Controle de Produção de Bebidas - SICOBE, pois que, consideradas sem significância".

No que diz respeito às receitas líquidas totais e aos lucros da exploração totais, de cada trimestre, foram considerados os valores informados na DIPJ retificadoras entregues em 01/07/2013 (DIPJ 2010) e 27/06/2013 (DIPJ 2011).

Com base nestas informações, os lucros correspondentes à exploração da atividade incentivada com redução de 75% do IRPJ e Adicionais não Restituíveis foram apurados. Os cálculos realizados foram apresentados no "*Demonstrativo do Lucro da Exploração e do Cálculo da Isenção e Redução do Imposto sobre o Lucro Real*", a fls. 2452/2455.

E arremata:

No cálculo do adicional incentivado, o seu rateio toma como base à proporção entre o lucro da exploração de cada atividade e o lucro real da empresa, aplicado sobre o montante do adicional. Se o lucro real for menor que o lucro da exploração, o rateio do adicional deve ser efetuado com base na proporção da receita líquida de cada atividade em relação à receita líquida total.

Assim, demonstrado que a fiscalizada deduziu do IRPJ devido, a título de incentivos de Isenção/Redução, valores maiores que o permitido pela legislação, os "excessos de dedução" serão glosados por esta fiscalização e as diferenças de impostos serão lançadas por meio da lavratura de auto de infração específico do

IRPJ.

As diferenças a tributar estão especificadas no Demonstrativo de Apuração do IRPJ dos anos-calendário de 2009 e 2010 - Infração 0003.

O quadro a seguir resume as diferenças de IRPJ a serem tributadas de ofício, relativas a esta infração:

(...)

Do Incentivo Fiscal de Redução por Reinvestimento (infração 0004)

Explica-se que, na linha 13 da Ficha 12A ("Redução por Investimento") da DIPJ 2010, a contribuinte "deduziu do imposto de renda, a título de incentivos fiscais de Redução por Reinvestimento, valores superiores aos apurados" pela Fiscalização.

Em vista "da redução do lucro da exploração das atividades incentivadas, tratada no tópico anterior, os valores do incentivo fiscal de Redução por Reinvestimento também foram reduzidos", conforme demonstrado nos "Demonstrativos do Lucro da Exploração e do Cálculo da Isenção e Redução do Imposto sobre o Lucro Real".

Por via de consequência, a Fiscalização glosou os excessos de dedução.

Da CSLL

Ao se examinar o tópico III do TEAF, verifica-se que os mesmos fatos relacionados à infração 0001 do IRPJ, já relatados, motivaram, também, a tributação da CSLL.

Ademais, foram apuradas divergências semelhantes à tratada na infração 0002 do IRPJ, consoante tabela abaixo:

(...)

Também, durante a ação fiscal, foram transmitidas DCTF retificadoras, as quais não foram admitidas pela Fiscalização.

Com isso, *"as diferenças apresentadas entre os valores devidos do IRPJ escriturados nos livros fiscais (LALUR), apresentados pela fiscalizada, e nas suas DIPJ Retificadoras Ativas, em comparação com os valores anteriormente declarados em DCTF"* foram consideradas como apuradas de ofício e exigidas nestas condições.

No quadro abaixo, foram resumidas as diferenças de CSLL lançadas de ofício:

INFRAÇÃO 0002 (Auto de Infração CSLL)			
1º Trimestre de 2009	2º Trimestre de 2009	3º Trimestre de 2009	4º Trimestre de 2009
R\$ 10.408,62	R\$ 4.090,25	R\$ 4.973,39	R\$ -
1º Trimestre de 2010	2º Trimestre de 2010	3º Trimestre de 2010	4º Trimestre de 2010
R\$ 328.281,30	R\$ 199,13	R\$ 44.279,54	R\$ 46.725,31

Da Impugnação

Cientificada, por via postal, das autuações em 21/03/2014, consoante AR de fls. 2700, a interessada ofereceu sua impugnação em 16/04/2014, a qual foi juntada aos autos a fls. 2713 e seguintes.

Depois de descrever, em breve síntese, as autuações impugnadas, expõe a linha de defesa que irá adotar para, em seguida, aprofundar os questionamentos suscitados.

Das Preliminares

Em sede preliminar, depois de sustentar a tempestividade da impugnação oferecida, argui que o lançamento fiscal é nulo em razão de suposta falta de motivação "quanto à exclusão de subvenções da base de cálculo do IRPJ e da CSLL".

Alega que, nos anos-calendários 2009 e 2010, fazia jus aos incentivos previstos no Programa de Desenvolvimento do Estado de Alagoas (PRODESIN). Todavia, a Fiscalização entendeu que os subsídios em questão deveriam ser tributados porque não haveria vinculação dos recursos à "aplicação específica e efetiva de bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico beneficiado".

Ocorre que, conforme se poderia verificar no TEAF, não teriam sido comprovados nem apontados quais os fatos ou indícios que permitiriam se concluir que não houve "a efetiva e direta aplicação da subvenção por parte do contribuinte".

E complementa:

8. Trata-se de pura ilação, evidenciando patente ausência de motivação por parte dos autos de infração que apenas se limitam a afirmar não terem vislumbrado qualquer tipo de "vinculação dos recursos dos benefícios fiscais concedidos com a sua aplicação efetiva em bens e direitos ligados à implantação ou expansão de empreendimento (...)" (pág. 12 do Termo de Encerramento), com base simplesmente no fato de que o subsídio em questão consiste na concessão de crédito presumido do ICMS, donde conclui - sem apresentar qualquer motivo para tanto - que não seria uma "subvenção/doação para investimentos" (pág. 13 do Termo de Encerramento).

9. Assim, arrimando-se em meros 2 (dois) parágrafos de puras afirmações desprovidas de qualquer justificativa ou fundamentação, os autos de infração procederam à glosa das parcelas registradas como subvenção para investimento, excluídas do lucro real e da base de cálculo da CSLL da IMPUGNANTE nos anos-calendário de 2009 e 2010.

Argui que a Fiscalização simplesmente adotou a premissa de que o incentivo de ICMS não tem natureza jurídica de subvenção para investimento, enquadrando, sem qualquer fundamentação, os créditos recebidos como receitas tributáveis.

Aduz que a Resolução CONEDES nº 72/2007, que disciplina a concessão dos benefícios especificamente para a impugnante, vincula os recursos à implantação de projeto industrial, os quais foram contabilizados em conta de "Doações e Subvenções para Investimentos", não distribuída aos sócios.

Ademais, o "valor registrado na contabilidade corresponde justamente a parte dos investimentos realizados na implantação da planta industrial de Maceió, à qual tal incentivo encontra-se diretamente vinculado nos termos da Resolução CONEDES nº 72/2007 e da legislação relativa ao PRODESIN".

Salienta:

11. Veja-se que o Termo de Encerramento de Ação Fiscal limita-se apenas a afirmar que "de todo o bojo dessa lei, não visualizamos qualquer vinculação dos recursos dos benefícios fiscais concedidos com sua aplicação efetiva e específica em bens e direitos ligados à implantação (...)" desprezando, contudo, (i) o disposto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 5.671/95 que claramente estabelece como objetivo do PRODESIN o subsídio de projetos de implantação, expansão e modernização de indústrias; (ii) o § 1º do art. 42 da mesma lei (no qual se prevê o crédito presumido de ICMS em discussão) que expressamente declara que os incentivos em questão correspondem a subsídios para investimento; (iii) ignorando os termos específicos em que tal benefício foi concedido à IMPUGNANTE pela Resolução CONEDES nº 72/2007 que, repise-se, o vincula diretamente à implantação de fábrica em Maceió; (iv) sem perquirir se os investimentos a que se vincula foram efetivamente realizados e se o crédito presumido em causa corresponde ou não ao ressarcimento dos investimentos realizados na implantação de referida planta industrial.

Conclui que o Fisco não utilizou os amplos poderes de investigação que a legislação lhe concede, limitando-se a informar que órgãos de consulta da RFB têm decidido pela tributação de benefícios fiscais concedidos em programas estaduais, sem demonstrar que os programas analisados nas aludidas consultas possuem idênticas características às do PRODESIN e que os fatos lá examinados são equivalentes aos tratados nos presentes autos.

Defende que os autos de infração não observaram os princípios do inquisitório e da verdade material e que as razões apresentadas pelo Fisco revelam a nulidade deles por ausência de motivação, vício este que afronta os princípios da ampla defesa, do contraditório e da segurança jurídica.

Do Mérito

- do PRODESIN

A defendente se diz beneficiária do Programa de Desenvolvimento Integrado do Estado de Alagoas (PRODESIN), instituído pela Lei nº 5.519/93 e presentemente disciplinado pela Lei nº 5.671/95, a qual dispõe em seus artigos 1º e 2º:

Art. 1º - O Programa de Desenvolvimento Integrado do Estado de Alagoas - PRODESIN, instituído pela Lei nº 5.519, de 20 de julho de 1.993, destinado à promoção de meios e ao oferecimento de estímulos voltados à expansão, ao desenvolvimento e à modernização das indústrias alagoanas, inclusive as de base tecnológica e as de micro e de pequeno porte, passa a ser regulado por esta Lei.

Art. 2º - São objetivos específicos do Programa de Desenvolvimento Integrado do Estado de Alagoas - PRODESIN:

I - apoiar ações e providências tendentes ao melhoramento da qualidade e ao aumento da produtividade turística e industrial, através da modernização tecnológica, do aperfeiçoamento dos recursos humanos e do aprimoramento das atividades de gestão, de modo a assegurar melhores condições de competitividade aos empreendimentos instalados em Alagoas;

II - propiciar incentivos financeiros, técnicos, creditícios, locacionais, fiscais, infra-estruturais e de interiorização turística e industrial, visando a expansão, a diversificação e a modernização destes setores;

III - estimular a interiorização do processo de desenvolvimento turístico e industrial, especialmente a implantação, a ampliação e a modernização de agroindústrias;

IV - promover a difusão e a implantação de programas de qualidade total e de pesquisa e desenvolvimento de novos produtos e processos;

V - estimular a ampliação e a modernização de agroindústrias e a implantação de novos empreendimentos do gênero;

VI - contribuir na recuperação de empresas consideradas prioritárias para o desenvolvimento do Estado de Alagoas;

VII - incentivar a descentralização econômica, especialmente das atividades produtivas;

VIII- fomentar a implantação de indústrias de transformação de matérias primas disponíveis ou produzidas no próprio Estado;

IX - promover o desenvolvimento de programas visando ao controle da poluição e a preservação do meio ambiente;

X - estimular a implantação e o desenvolvimento de micro e pequenas empresas, através da concessão de incentivos fiscais, e de outros mecanismos capazes de proporcionar condições favoráveis a ampliação deste segmento da economia;

XI - incentivar a implantação de incubadoras de empresas e parques tecnológicos, além da adoção de novas técnicas de gestão;

XII - conceber e executar outras ações voltadas para o desenvolvimento sócio-econômico do Estado de Alagoas.

Dentre os incentivos previstos no artigo 4º da Lei nº 5.671, de 1995,

destaca:

Art. 4º - O PRODESIN propiciará as seguintes modalidades de incentivos:

I - INCENTIVOS FINANCEIROS:

(...)

II- INCENTIVOS TÉCNICO-ADMINISTRATIVO:

(...)

III- INCENTIVOS CREDITÍCIOS:

(...)

IV - INCENTIVOS LOCACIONAIS:

(...)

V - INCENTIVOS FISCAIS:

a) diferimento do ICMS incidente sobre os bens adquiridos no país e no exterior destinados ao ativo fixo da empresa, prevalecente enquanto permaneçam eles no seu patrimônio ou tenham seu valor contábil depreciado pelo tempo máximo de utilização do bem, de acordo com a lei que determina os índices de depreciação de bens do ativo fixo das empresas;

b) diferimento do ICMS incidente sobre a matéria prima adquirida no país ou no exterior, efetivamente utilizada no processo industrial, para a saída do produto industrializado, bem como dos eventuais créditos fiscais a ela relativos;

c) utilização como crédito fiscal a ser diferido para a data do início das atividades operacionais da empresa a ser implantada, ou para a data a concessão do benefício, no caso de empresa em funcionamento, do valor do ICMS recolhido no Estado ou fora dele sobre a aquisição dos bens destinados ao ativo fixo da empresa, devidamente atualizado;

d) Crédito presumido de 50% (cinquenta por cento) do ICMS relativo aos produtos das empresas beneficiárias, bem como do imposto relativo às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, inclusive aqueles prestados através de tubovias, necessários à viabilização do processo industrial e de comercialização dos produtos de Cadeias Produtivas ou de Arranjos Produtivos Locais.

e) diferimento, para 360 dias, do ICMS a ser recolhido pelo empreendimento incentivado.

VI - INCENTIVOS INFRA-ESTRUTURAIS (...)

VII-INCENTIVOS À INTERIORIZAÇÃO: (...)

A respeito da natureza jurídica das subvenções, lembra que o § 7º do citado artigo 4º prescreve:

§ 7º - Os incentivos concedidos nos termos deste artigo serão considerados subvenções para investimentos, devendo ser lançados em conta de patrimônio líquido.

Além disso, argumenta, o artigo 5º da Lei nº 5.671, de 1995, exige o efetivo investimento destinado ao aumento da capacidade produtiva como contrapartida ao à concessão dos benefícios.

A seu ver, merecem evidência, ainda, as situações que resultam na perda do benefício, previstas no artigo 34 do Decreto nº 38.394, de 2000:

Art. 34. Dar-se-á a perda dos incentivos na hipótese em que a empresa: (...)

XIII- reduzir a capacidade instalada, durante os 03 (três) primeiros anos, no caso de ampliação, independentemente do aumento de faturamento, ou reverter o processo de recuperação ou modernização, que tiver ensejado a concessão:

XIV - não iniciar, no prazo máximo de 06 (seis) meses, contados do Decreto concessivo dos incentivos, a implantação do projeto submetido ao COIMDIN;

XV - reduzir o nível de emprego em relação àquele contido no projeto, ressalvada prévia e expressa aprovação do CONDIN, constante de parecer fundamentado;

XVI - dar destinação diversa àquele que fundamentou a fruição do incentivo fiscal de que trata este Decreto, à matéria-prima ou bem do ativo fixo adquiridos, desde que não fundamentada e não recolhido o ICMS pertinente; (...)

Considera, assim, demonstrado que a legislação estadual estabelece que o programa em causa destina-se à expansão ou implantação de atividade industrial no Estado, estabelecendo condições para a fruição dos benefícios bem como para a perda deles.

Argumenta que, no caso vertente, a concessão dos incentivos está diretamente relacionada ao projeto apresentado ao CONEDES e aprovado pela Secretaria de Estado do Desenvolvimento Econômico de Alagoas, implementado pela impugnante, o que resultou "na criação de indústria que fomenta a região de Maceió, gerando empregos e receitas tributárias municipais, estaduais e federais".

Discorre acerca das subvenções para investimento, destacando que elas podem ser concretizadas mediante a entrega de valores ou através de incentivos fiscais. Estes são os mais usuais, uma vez que, por representarem redução de expectativa de receita futuras, não requerem a efetiva transferência de recursos já disponíveis.

Complementa:

31. Não obstante, em qualquer dessas modalidades dúvidas não podem existir de que o sacrifício financeiro do estado tem como única função subvencionar o investimento privado, só que em certos casos esta subvenção se faz por meio de incentivos fiscais de natureza ressarcitória.

32. E que nestes casos o estado impõe como condição que o empreendedor realize primeiramente os desembolsos financeiros necessários à concretização dos investimentos subvencionados, para somente após ser ressarcido pelo estado, por meio de incentivos de natureza fiscal concedidos em valor que equivalerá, no todo ou em parte, aos referidos investimentos.

Diz que isto foi o que precisamente ocorreu no caso em exame, posto que os benefícios foram concedidos em contrapartida à implantação do projeto que deveria se dar em "180 dias, contados da publicação do Decreto Concessório nº 3.945, de 2007, sob pena de caducidade dos benefícios" .

Salienta que, de fato, a CBA - Cia de Bebidas e Alimentos do São Francisco veio a se estabelecer em Maceió no ano de 2007, em cumprimento ao compromisso assumido junto ao Estado de Goiás e registrado no item 7 da Resolução CONEDES nº 72/2007:

DAS EXIGÊNCIAS A SEREM OBSERVADAS PELA EMPRESA BENEFICIADA

7. Fica a empresa obrigada a iniciar no máximo de 180 (cento e oitenta) dias, contados do decreto concessivo dos incentivos, a implantação do projeto submetido ao CONEDES, conforme disposto no art. 34, inciso XIV, do Decreto nº 38.394/2000 e suas alterações.

Considera, destarte, equivocado o entendimento da Fiscalização de que não haveria vinculação entre o benefício e a realização do investimento.

Questiona:

Teria o ilustre auditor comparecido à indústria que foi efetivamente IMPLANTADA no estado de Alagoas em razão do benefício em tela? Teria ele perquirido se as condições estabelecidas na referida Resolução foram atendidas e se os montantes do crédito presumido de ICMS correspondem ao valor dos investimentos realizados?

Acredita que as autuações foram lavradas sem a análise do histórico da empresa, partindo-se do pressuposto de que todos os incentivos desta natureza não podem ser classificados como subvenções para investimento.

Prossegue, argumentando que as autuações não se sustentam "à luz de suas próprias razões".

Repisa que o incentivo em tela, tratado, na própria legislação do PRODESIN como subvenção para investimento, é concedido para a implantação de um complexo industrial.

Assevera:

Veja-se que mesmo a ilegal interpretação do Parecer CST nº 112/78 quanto à necessária relação direta entre o benefício econômico derivado do incentivo e sua aplicação financeira no investimento para fins de reconhecimento de sua natureza como subvenção para investimento está presente no caso em exame, uma vez que o início da implantação do projeto em 180 dias era condição essencial à fruição do incentivo do crédito presumido de ICMS em causa que, diga-se de passagem, só poder ia ser fruído a partir do início da atividade industrial.

Tal condição constitui vinculação direta do incentivo aos investimentos, demonstrando tratar-se de contrapartida, cuja aplicação financeira direta é incontestável tendo em vista sua natureza ressarcitória.

Argumenta que o Conselho Superior de Recursos Fiscais do CARF entendeu ser ilegal a exigência de vinculação direta entre os benefícios concedidos a título de subvenção e os investimentos realizados. Traz à colação o Acórdão 9101-00.566, de 17/05/2010, "que considerou que o aumento do estoque de capital mediante incorporação dos recursos ao patrimônio da empresa subvencionada configuraria outorga de subvenção".

Enfatiza que o procedimento adotado pela impugnante foi o mesmo examinado pelo CSRF no citado julgamento.

Transcreve, em seguida, ementas dos Acórdãos 1101-00.661, 1103-00.555, 101-93.713 e 101-94.009, do CARF, os quais, no entender da impugnante, permitem verificar que o intuito incentivador é elemento fundamental que caracteriza a subvenção para investimento.

Depois de repisar os argumentos de que as subvenções em tela foram concedidas para a implantação de um complexo industrial, salienta que "os registros contábeis da subvenção para investimento se deram nos exatos contornos da lei - razão pela qual sequer foram questionados pela fiscalização - ensejando incontestes exclusões fiscais".

- das diferenças entre DCTF e DIPJ

Sobre este assunto, argumenta que "as diferenças apontadas não estão corretas, quer seja porque no vencimento a IMPUGNANTE efetuou, através de PERDCOMP, a compensação de parte de seus débitos com créditos de IPI não considerados pelos autos de infração; quer porque a IMPUGNANTE, não obstante a recusa de sua DIPJ retificadora, realizou o pagamento dos tributos que considerou devidos com base na referida DIPJ retificadora, cujos pagamentos também foram ignorados pelos autos de infração".

No que diz respeito ao 1º Trimestre de 2010, expõe:

64. A DIPJ retificadora aponta IRPJ devido no valor de R\$ 1.921.710,36, enquanto que a DCTF admitida apresenta o valor de R\$ 397.424,42, resultando no lançamento pelos autos de infração a título de "diferença tributável" no valor de R\$ 1.524.285,94.

65. Todavia, a IMPUGNANTE realizou efetivamente o pagamento dos montantes principais dos tributos da seguinte forma:

- Pagamento do principal no vencimento no valor de R\$ 397.424,92 evidenciado pela PERDCOMP anexa (Doc. 6);
- Pagamento do principal no vencimento no valor de R\$ 527.535,16 evidenciado pelas PERDCOMP anexas (Doc. 6);
- Pagamento complementar do principal no valor de R\$ 531.918,66 evidenciado pelo DARF anexo (Doc. 7);

No que concerne ao 2º Trimestre de 2010, argui:

66. A DIPJ retificadora aponta IRPJ devido no valor de R\$ 525.662,61, enquanto a DCTF admitida apresenta o valor de R\$ 434.092,08, resultando no lançamento do IRPJ a título de "diferença tributável" no valor de R\$ 91.570,53.

67. Todavia, no que respeita a este trimestre a IMPUGNANTE realizou pagamento em excesso, uma vez que:

- Pagamento do principal no vencimento no valor de R\$ 434.092,08, evidenciado pela PERDCOMP anexa (Doc. 6);
- Pagamento complementar do principal, por ocasião da apresentação da DIPJ retificadora, no montante de R\$ 371.792,28, ou seja, resultando em um pagamento indevido da ordem de R\$ 280.221,75, conforme evidenciado pelo DARF anexo (Doc. 7).

Acerca do 3º Trimestre de 2010, oferece as seguintes argumentações:

A DIPJ retificadora aponta IRPJ devido no valor de R\$ 805.119,87 enquanto a DCTF admitida apresenta o valor de R\$ 319.215,48, resultando no lançamento de IRPJ a título de "diferença tributável" no valor de R\$ 485.904,39.

69. Todavia, a IMPUGNANTE efetivamente realizou pagamento em relação ao referido trimestre, confira-se:

- Pagamento do principal no vencimento no valor de R\$ 319.215,48 evidenciado pela PERDCOMP anexa (Doc. 6);
- Pagamento complementar do principal no valor de R\$ 108.556,57 evidenciado pelo DARF anexo (Doc. 7).

Comunica que a mesma situação é verificada relativamente à CSLL, consoante documentação apresentada.

Argumenta que os cruzamentos realizados pela Fiscalização não são suficientes para motivar as autuações, devendo ela investigar os fatos ocorridos, e que a recusa

da DIPJ retificadora não justifica a desconsideração das PerDcomp apresentadas no vencimento da obrigação fiscal nem dos pagamentos complementares realizados após o início da ação fiscal.

E acrescenta:

73. Neste último caso, é que a entrega da DIPJ retificadora após o início do procedimento de fiscalização impede os efeitos da denúncia espontânea no que respeita à exclusão das penalidades, mas já afasta a necessária consideração dos pagamentos de fato efetuados pelo contribuinte.

Com isso, defende que os pagamentos complementares devam ser levados em consideração pelo Fisco, cabendo a ele o direito de lançar eventuais penalidades pelo fato de o pagamento não ter sido espontâneo.

Aduz que a exigência dos tributos recolhidos resulta em bis in idem e em enriquecimento sem causa do Estado. Quanto aos juros moratórios, aduz que são devidos até a data do pagamento realizado.

Esclarece que as divergências em questão já haviam sido constatadas pela ERNST & YOUNG e DELOITTE, as quais promoveram ampla revisão da situação fiscal da empresa incorporada.

Acrescenta que "orientada erradamente pelas auditorias, acabou por realizar pagamento a maior do IRPJ e da CSLL no 2o trimestre e inferior nos 1º e 3º trimestres ", argumentando na sequência que, "como o IRPJ e a CSLL pagos trimestralmente consistem em meras antecipações dos tributos devidos em 31 de dezembro, tal excesso de pagamento deve ser imputado ao pagamento insuficiente realizado nos demais períodos do mesmo ano calendário" .

Requer, por conseguinte, o cancelamento das exigências formuladas com base nas aludidas divergências, devendo ser realizada, caso a DRJ assim entenda, diligência para a correta apuração e cálculo dos valores envolvidos,

- do incentivo fiscal de redução de 75% do IRPJ

Neste tópico, a impugnante alega que a discrepância apontada pela Fiscalização no que tange à receita incentivada advém de análise incompleta por ela realizada, conforme demonstraria planilha elaborada pela empresa Ernst Young.

Destaca o que, a seu ver, são visíveis inconsistências no cálculo fiscal: Produtos da embalagem "PET":

- Vendas totais levantadas pelo Fiscal: 372.323 hl.
- Vendas totais levantadas pela IMPUGNANTE: 372.832 hl.
- Produção Incentivada em Arapiraca levantada pelo Fiscal: 231.948 hl.
 - Produção incentivada em Arapiraca levantada pela IMPUGNANTE: 231.970 hl.

- Vendas incentivadas levantadas pelo Fiscal: 232.486 hl.
- Vendas incentivadas levantadas pela IMPUGNANTE: 257.793 hl.
- Receitas líquidas incentivadas levantada pelo Fiscal: R\$ 22.811.444
- Receitas líquidas incentivadas levantadas pela IMPUGNANTE: R\$ 26.392.404
- Receitas Líquidas do 2o Trimestre levantadas pelo Fiscal: R\$ 23.672.933
- Receitas Líquidas do 2o Trimestre levantadas pela IMPUGNANTE: R\$ 24.746.229
- Receitas Líquidas do 3º Trimestre levantadas pelo Fiscal: R\$ 21.399.696
- Receitas Líquidas do 3o Trimestre levantadas pela IMPUGNANTE: R\$ 23.531.527
- Receitas Líquidas do 4º Trimestre levantadas pelo Fiscal: R\$ 27.941.338
- Receitas Líquidas do 4o Trimestre levantadas pela IMPUGNANTE: R\$ 30.660.678.

A respeito dos "produtos da embalagem lata" , alega:

- A fiscalização não levantou as receitas líquidas incentivadas dos 1º e 2º trimestres e o levantamento do 3º trimestre é substancialmente inferior ao real.
- O que ocorre é que, apesar de os produtos em Lata estarem incentivado em sua totalidade, na medida que foram produzidos exclusivamente pela CBA - Matriz, a fiscalização não considerou sua integralidade, tendo realizado um trabalho por amostragem ou utilizado apenas parte das notas fiscais.
- De toda forma, os cálculos do lucro da exploração e parcela incentivada encontram-se anexos (Doc. 7) e discrepam frontalmente dos valores parciais encontrados pela fiscalização, tornando-se necessário o cancelamento da cobrança ou a baixa em diligência visando apurar os valores de forma integral.

- do incentivo fiscal de redução por investimento

Por fim, na última questão de mérito suscitada, raciocina que, em razão dos problemas suscitados no tópico anterior, "não haverá redução do lucro da exploração e, por conseguinte, não há que se falar em impacto no cálculo do incentivo por reinvestimento"

Dos Pedidos

Requer que os auto de infração de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins sejam julgados improcedentes, cancelando-se as cobranças deles decorrentes bem como se afastando as glosas realizadas pela Fiscalização.

Protesta pela posterior apresentação de novos documentos, provas e alegações necessários à perfeita elucidação dos fatos, inclusive perícia.

Relatei.

A DRJ manteve EM PARTE os lançamentos, RECORRENDO DE OFÍCIO da parte CANCELADA, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2009, 2010 NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972, hipóteses cuja ocorrência não restou comprovada, sobretudo tendo em conta que os autos de infração e seus anexos foram formalizados com observância dos requisitos do art. 142 do CTN, bem como do disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal, permitindo ao contribuinte a perfeita compreensão das infrações que lhe foram imputadas, tanto que delas se defendeu de forma detalhada.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA PRODESIN.
INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Os incentivos fiscais percebidos pela contribuinte no âmbito do Programa de Desenvolvimento Integrado do Estado de Alagoas (PRODESIN) não possuem vinculação direta e específica com a aquisição de bens ou de direitos referentes à implantação ou à expansão de empreendimento econômico, não se caracterizando como subvenção para investimentos e devendo, por conseguinte, ser computados na determinação do lucro real. Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não atrelados a implantação ou a expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES. PROCEDIMENTO FISCAL INICIADO. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo e, sendo assim, a retificação de declarações e a inclusão em DCTF

(declaração com efeito de confissão de dívida) de parte dos valores principais lançados, ainda que acompanhada de recolhimentos com acréscimos moratórios, durante a ação fiscal, não inibe a lavratura do auto de infração, nem afasta a imposição das penalidades pertinentes ao lançamento de ofício.

Todavia, se a impugnante demonstrar que, antes do início da ação fiscal, parte do crédito exigido já havia sido extinto por compensação ou por

pagamento, deve-se retificar a autuação para que não se exija crédito tributário espontaneamente quitado.

ÔNUS DA PROVA.

A impugnante tem o ônus de demonstrar a veracidade de seus argumentos, mediante a apresentação de documentos idôneos. Meras planilhas, mesmo que elaboradas por empresa de auditoria, não são provas hábeis a desconstituir o crédito tributário, se não forem acompanhadas da documentação que lhe dão suporte.

Cabe, também, à impugnante a apresentação de argumentos precisos que efetivamente exponham os pontos de discórdia. A alegação genérica de erro nos levantamentos, desacompanhada de provas e apoiada em poucos exemplos de discordância, não macula a autuação nem coloca em dúvida o procedimento fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando de exigência reflexa de contribuição que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão do decorrente.

PEDIDO POR JUNTADA DE PROVAS.

Indefere-se o pedido para juntada de provas após o oferecimento da impugnação, em observância ao disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Deve-se indeferir o pedido para realização de perícia quando a impugnante não apresenta os questionamentos que demandariam a análise de profissional especializado.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a Recorrente interpôs recurso voluntário a este CARF da parte MANTIDA, repisando os tópicos aduzidos anteriormente na respectiva impugnação.

É o relatório.

Voto

Os recurso de ofício preenche os requisitos de admissibilidade, inclusive o valor exonerado pela decisão de piso supera o previsto no artigo 2º da Portaria MF nº 375/2001, alterado pela Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 1.000.000,00), motivo pelo qual o recurso de ofício deve ser conhecido.

RECURSO DE OFÍCIO

Das Diferenças entre DCTF e DIPJ

Sobre esta questão, a contribuinte em sua defesa alegou que o crédito tributário exigido já havia sido pago ou compensado antes da lavratura dos autos de infração. Disse que houve compensações realizadas na data do vencimento dos tributos e pagamentos efetuados durante a ação fiscal, que não foram levados em consideração pelas Autoridades Fiscais.

A DRJ cancelou parte da autuação, nos termos mais relevantes que abaixo se transcreve:

(...)

Resumindo, o entendimento acima exposto:

- pagamento ou compensação providenciados depois de iniciado o procedimento fiscal não impedem a constituição do crédito tributário de ofício. No entanto, os valores recolhidos ou compensados devem ser analisados pelo órgão da Secretaria da Receita Federal do Brasil responsável pela cobrança da dívida fiscal;

- compensações providenciadas espontaneamente nos termos da legislação aplicável extinguem o crédito tributário, salvo se, expressamente, não forem homologadas pela Autoridade Tributária competente. O mesmo efeito extintivo, naturalmente, possuem os pagamentos realizados antes do início da ação fiscal.

(...)

Como já se viu, diversas foram as Dcomp declaradas pela interessada antes do início da ação fiscal. Os débitos confessados nestas declarações que também constaram nas DCTF não foram incluídos nos autos de infração, conforme já explicado. Logo, a existência delas não tem o condão de reduzir o crédito tributário lançado de ofício.

No entanto, houve débitos informados em Dcomp que não foram arrolados nas DCTF. São eles:

Dcomp	Data Dcomp	IRPJ - débito		CSLL - débito		fls.
		valor	PA	valor	PA	
02573.60694.200810.1.7.01-6629 retificadora da Dcomp: 14160.82690.300710.1.3.01-6153	20/8/2010	527.353,16	1º trim			2796
27446.87544.310111.1.3.01-7050	31/1/2011	342.342,78	4º trim	990.999,90	4º trim	2813
17540.18003.310111.1.3.01-4032	31/1/2011	401.751,64	3º trim	125.796,12	3º trim	2818
29696.37588.310111.1.3.01-0911	31/1/2011	157.288,33	4º trim			2823

Estes débitos, não obstante tenham sido constituídos espontaneamente pela contribuinte, não foram levados em consideração pela Fiscalização. Todavia, entendo que eles devam ser sopesados, pois não deixam de ser tributos confessados pela interessada que, por este motivo, estão relacionados aos tributos informados na DIPJ.

A fim de prosseguir com o raciocínio, reproduzo, mais uma vez as tabelas que informam os tributos exigidos pela Fiscalização:

Período de Apuração	IRPJ a Pagar (valores em R\$)		
	Valores Lalur e DIPJ Retificadora	Declarado em DCTF Admitida	Diferença a Tributar
1º Trim. 2009	22.912,83	0,00	22.912,83
2º Trim. 2009	6.817,08	0,00	6.817,08
3º Trim. 2009	8.288,99	0,00	8.288,99
4º Trim. 2009	-38.528,77	0,00	0,00
1º Trim. 2010	1.921.710,36	397.424,42	1.524.285,94
2º Trim. 2010	525.662,61	434.092,08	91.570,53
3º Trim. 2010	805.119,87	319.215,48	485.904,39
4º Trim. 2010	-243.278,11	0,00	0,00

Período de Apuração	CSLL a Pagar (valores em R\$)		
	Valores Lalur e DIPJ Retificadora	Declarado em DCTF - Admitida	Diferença a Tributar
1º Trim. 2009	10.408,63	0,00	10.408,63
2º Trim. 2009	4.090,15	0,00	4.090,25
3º Trim. 2009	4.973,39	0,00	4.973,39
4º Trim. 2009	198.631,93	198.631,93	0,00
1º Trim. 2010	1.333.491,97	1.001.210,67	328.281,30
2º Trim. 2010	674.919,11	674.419,98	199,13
3º Trim. 2010	451.492,36	407.212,82	44.279,54
4º Trim. 2010	41.725,31	0,00	41.725,31

Cotejando as tabelas acima, verifica-se que há tributos declarados em Dcomp transmitidas antes do início da ação fiscal que extinguem os débitos admitidos pela interessada em suas DIPJ.

Deve-se, então, reduzir os valores dos AI a fim de que o Fisco não exija tributo previamente confessado em Dcomp.

Na coluna "valor remanescente do AI" da tabela abaixo, são apresentados os tributos lançados nos AI que não foram declarados em DCTF ou em Dcomp,

lembrando que o valor de R\$ 199,33 (CSLL PA 2º Trim.) já foi retirado da autuação:

Trimestre	valor exigido no AI		Valor constante em Dcomp não vinculada a DCTF		valor remanescente do AI	
	IRPJ	CSLL	IRPJ	CSLL	IRPJ	CSLL
1º/2010	1.524.285,94	328.281,3	527.353,16	0,00	996.932,78	328.281,30
2º/2010	91.570,53	199,13	0,00	0,00	91.570,53	0,00
3º/2010	485.904,39	44.279,54	401.751,64	125796,12	84.152,75	0,00
4º/2010	0,00	46.725,31	499.631,11	990.999,90	0,00	0,00

Revisados os autos, constato a correção da decisão de piso que nada mais fez do que admitir que as compensações formalizadas antes do início da ação fiscal, devem ser aceitas como instrumentos hábeis a extinguir o crédito tributário, sob condição resolutória de posterior exame pela Autoridade Tributária competente, por força do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

(...)

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

(...)

O mesmo efeito extintivo, naturalmente, possuem os pagamentos realizados antes do início da ação fiscal.

Por todo o exposto, NEGOU provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário preenche os requisitos legais para admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento

Preliminares de nulidade

Preliminarmente alega a Recorrente que a autuação foi lavrada sem observância às corretas bases de cálculo, e afirma que, além da ofensa aos artigos 44, 97, I e IV, e 142 do CTN, houve atentado aos artigos 153, III, 195, I, "c", e 150, I, da Constituição da República. Além disso, assevera que o lançamento é nulo em decorrência da ilicitude da prova que o lastreia, qual seja, a quebra de sigilo bancário da impugnante sem ordem judicial autorizadora.

Em sede preliminar, arguiu a Recorrente que as autuações não estariam adequadamente motivadas, isso porque a Fiscalização foi lacônica ao expor as razões que afastaram o enquadramento, como subvenções para investimento, dos benefícios recebidos no contexto do PRODESIN.

Em primeiro lugar há cabe salientar que não há se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal e levados ao conhecimento da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória e recurso acostados aos autos, como efetivamente o fez.

Outrossim, foram observados dois requisitos fundamentais à validade do ato administrativo. Os requisitos apontados estão previstos em lei, são os incisos III e IV do art. 10 do Decreto 70.235/72, ou seja, o que se constata é que nos autos de infração foi verificada a ocorrência do fato gerador, determinada a matéria tributável, calculado o montante do tributo devido, identificado o sujeito passivo e aplicada a penalidade cabível, tudo em conformidade com a legislação de regência.

Observa-se, também, que os autos de infração estão acompanhados de todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito e que os lançamentos atendem a todos os requisitos legais, não existindo, portanto, qualquer violação ao princípio da legalidade ou aos dispositivos enumerados pelo contribuinte.

Quanto à alegação de que seria nulo por falta de motivação, também não procede, pois a Recorrente pode até discordar da motivação dada pela fiscalização, mas a motivação foi exposta, sim, pela fiscalização, nos seguintes termos:

49. Na obtenção da receita de crédito presumido do ICMS, a fiscalizada se utilizou do benefício previsto na lei do Governo das Alagoas nº 5.671, de 01 de fevereiro de 1995; que dispõe sobre o programa de desenvolvimento integrado do Estado de Alagoas - PRODESIN, e, no seu artigo 4º, inciso V, alínea "d", concede incentivo de crédito presumido de 50% (cinquenta por cento) do ICMS para as empresas beneficiárias. Nas demais alíneas desse artigo, a lei fixa regras para diferimento do ICMS.

50. Na nossa leitura de todo o bojo dessa Lei, não visualizamos qualquer vinculação dos recursos dos benefícios fiscais concedidos com a sua aplicação efetiva e específica em bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico beneficiado.

51. Esse entendimento é inclusive coadunado com o da própria empresa, conforme está estampado nas suas demonstrações financeiras publicadas, no Relatório da Auditoria Independente, assinado pela ERNST & YOUNG TERCO, com data de 28/02/2013, onde destacamos (e transcrevemos abaixo) os seguintes trechos:

[...]

2.5 Subvenções governamentais [...]

No âmbito estadual, a Companhia possui incentivos fiscais enquadrados em determinados programas de desenvolvimento industrial estadual na forma de financiamento ou diferimento do pagamento de impostos, com reduções parciais do valor devido.

A Companhia considera que esses incentivos não são classificados como subvenções para investimentos, cobertos pelo CPC 7 ("Subvenções e assistências governamentais").

Os prazos de carência, fruição e as reduções são previstas na legislação fiscal e, quando existentes,; as condições referem-se a fatos sob o controle da Companhia.

O benefício relativo à redução no pagamento desses impostos é registrado no resultado do exercício da Companhia, com base no regime de competência de registros desses impostos, ou no momento em que a Companhia cumpre com as obrigações fixadas nos programas estaduais, para ter o benefício concedido.

[...]

15. Subvenções governamentais - Continuação

Em 4 de agosto de 2008, esse incentivo foi readequado conforme Decreto 4.042 instituído pelo Estado de Alagoas. De acordo com este decreto, **o incentivo concede a Companhia o crédito presumido de 50% do ICMS relativo aos produtos da Companhia, não possuindo mais nenhum incentivo sobre o ICMS substituto. A readequação do incentivo alterou o prazo de carência para 1 ano, devendo a Companhia proceder com o pagamento findo o prazo de carência em valor equivalente do ICMS dividido em 84 parcelas (7 anos). O prazo de vigência do incentivo é de 15 anos a partir da data da publicação do Decreto 4.042/2008.** (grifos dos Auditores-Fiscais)

52. Ademais, a empresa, quando intimada a justificar a exclusão de tais receitas da base de tributação do IRPJ/CSLL, não apresentou quaisquer justificativas.

53. Em concluso, temos que, o crédito presumido do ICMS, por ser uma receita do contribuinte, e por não se tratar de "subvenção/doação para investimentos", dever ser registrado em conta de resultado e levado a tributação do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, não sendo admitida a sua exclusão.

Como se vê, não há vício na motivação podendo haver discordância da mesma, através de juízo de valor, o que será apreciado no mérito mais adiante.

Outrossim, como bem colocou a decisão de piso respeito da fundamentação exposta no TVF:

Não se verifica, no excerto acima, qualquer vício na motivação que possa ensejar a anulação das autuações.

A Fiscalização, depois de examinar os documentos apresentados pela fiscalizada, concluiu que não existem provas de que os benefícios recebidos tivessem "*aplicação efetiva e específica em bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico beneficiado*".

Veja que o item 50 do TEAF não deve ser interpretado isoladamente como única fonte da motivação das autuações. Todo o contexto apresentado deve ser sopesado.

Deste modo, não pode ser olvidado que as orientações do Parecer Normativo CST nº 112/78 serviram de premissa ao raciocínio fiscal.

O mencionado parecer, ao seu passo, elucida que, para que uma subvenção seja considerada para investimento, é imprescindível que os recursos recebidos estejam diretamente vinculados aos investimentos realizados. Esta ligação não foi identificada pela Fiscalização.

(...)

O fundamento do auto de infração foi a inexistência de fatos que demonstrassem que os incentivos recebidos eram diretamente aplicados na implantação ou na expansão do parque industrial.

(...)

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

MÉRITO

1) SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO/CUSTEIO - CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS

Trata-se de créditos presumidos do ICMS, concedidos pelo Estado do Alagoas que, no entendimento da Recorrente, caracterizariam integralmente como subvenções para investimentos e que, no entendimento da autoridade fiscal, seriam subvenção para custeio, uma vez que não há prova de que os recursos foram efetivamente aplicados naqueles investimentos a que se destinavam.

Os critérios que devem ser considerados para determinar se um valor registrado como subvenção se enquadra como investimento foram estabelecidos pela Administração Tributária através do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.

A Lei das Sociedades Anônimas em seu art. 44 já dispunha, literalmente, que as subvenções integram a receita bruta operacional.

Por outro lado, o Decreto-Lei 1.598/77, dispendo sobre a tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, estipulou apenas que as subvenções **para investimento** estariam fora do campo de incidência desse tributo.

É o que reza o § 2º de seu art. 38 **DO DECRETO-LEI Nº 1.598/77, ALTERADO PELO DECRETO-LEI Nº 1.730/79:**

Art. 38. [...]

§ 2º As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)
a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

O que já denota que a interpretação deva ser mais restritiva para efeito de concessão do referido benefício fiscal.

A princípio é bom se passar em revista a legislação estadual específica do Estado do Alagoas.

A DRJ fez isso muito bem:

Como bem explicado pelas partes, PRODESIN é o Programa de Desenvolvimento Integrado do Estado de Alagoas, instituído pela Lei 5.519, de 1993, e presentemente regulado pela Lei Estadual nº 5.671, de 1995, e alterações posteriores.

Os artigos 1º e 2º da Lei Estadual nº 5.671, de 1995, traçam as linhas que norteiam o programa, informando que ele se presta, fundamentalmente, a promover a expansão, o desenvolvimento e a modernização das indústrias do Estado de Alagoas:

Art. 1º - O Programa de Desenvolvimento Integrado do Estado de Alagoas - PRODESIN, instituído pela Lei nº 5.519, de 20 de julho de 1.993, destinado à promoção de meios e ao oferecimento de estímulos voltados à expansão, ao desenvolvimento e à modernização das indústrias alagoanas, inclusive as de base tecnológica e as de micro e de pequeno porte, passa a ser regulado por esta Lei.

Art. 2º - São objetivos específicos do Programa de Desenvolvimento Integrado do Estado de Alagoas - PRODESIN:

I - apoiar ações e providências tendentes ao melhoramento da qualidade e ao aumento da produtividade turística e industrial, através da modernização tecnológica, do aperfeiçoamento dos recursos humanos e do aprimoramento das atividades de gestão, de modo a assegurar melhores condições de competitividade aos empreendimentos instalados em Alagoas;

II - propiciar incentivos financeiros, técnicos, creditícios, locacionais, fiscais, infra-estruturais e de interiorização turística e industrial, visando a expansão, a diversificação e a modernização destes setores;

III - estimular a interiorização do processo de desenvolvimento turístico e industrial, especialmente a implantação, a ampliação e a modernização de agroindústrias;

IV - promover a difusão e a implantação de programas de qualidade total e de pesquisa e desenvolvimento de novos produtos e processos;

V - estimular a ampliação e a modernização de agroindústrias e a implantação de novos empreendimentos do gênero;

VI - contribuir na recuperação de empresas consideradas prioritárias para o desenvolvimento do Estado de Alagoas;

VII - incentivar a descentralização econômica, especialmente das atividades produtivas;

VIII - fomentar a implantação de indústrias de transformação de matérias primas disponíveis ou produzidas no próprio Estado;

IX - promover o desenvolvimento de programas visando ao controle da poluição e a preservação do meio ambiente;

X - estimular a implantação e o desenvolvimento de micro e pequenas empresas, através da concessão de incentivos fiscais, e de outros mecanismos capazes de proporcionar condições favoráveis a ampliação deste segmento da economia;

XI - incentivar a implantação de incubadoras de empresas e parques tecnológicos, além da adoção de novas técnicas de gestão;

XII - conceber e executar outras ações voltadas para o desenvolvimento sócio-econômico do Estado de Alagoas.

O artigo 4º da mencionada lei trata das diversas modalidades de incentivos promovidas pelo Estado de Alagoas. São incentivos financeiros, técnico-administrativos, creditícios, locacionais, fiscais e infraestruturais.

A Resolução CONEDES nº 72/2007, a fls. 2791, instrumento por meio do qual se concederam os incentivos previstos em lei à CBA, estabeleceu que a beneficiária teria direito a incentivos fiscais, creditícios e locacionais:

1 - INCENTIVOS FISCAIS

1.1 - Diferimento do ICMS, incidente sobre os bens adquiridos no país e no exterior destinados ao ativo fixo da empresa na forma prevista na Lei 5.671/1995 e suas alterações; e art. 18 do Decreto 38.394/2000 e suas alterações.

1.2- Diferimento do ICMS incidente sobre a matéria.-prima adquirida no país ou no exterior na forma prevista na Lei 5.671/1995 e suas alterações; e no art. 19 do Decreto 38.394/2000 e suas alterações.

1.3 - Crédito presumido de 50% (cinquenta por cento) do ICMS relativo aos produtos da empresa beneficiária, bem como do imposto relativo às prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal na forma prevista na Lei 5.671/1995 e suas alterações; e nos arts. 21 e 22 do Decreto 38.394/2000 e suas alterações.

1.4 - Diferimento pura 360 (trezentos e sessenta) dias do ICMS a ser recolhido pelo empreendimento incentivado na forma prevista na Lei 5.671/1995 e suas alterações e no art. 23 do Decreto 38.394/2000 e suas alterações.

II - INCENTIVOS CREDITÍCIOS

2 1 - A empresa beneficiada poderá, por força da não operacionalização do FUNED, financiar o ICMS em até 84 (oitenta e quatro) parcelas mensais e consecutivas, nos percentuais previstos no Decreto 38.394/2000 e suas alterações, dos saldos devedores do ICMS apurados a partir do mês subsequente à publicação do decreto concessivo.

III - INCENTIVO LOCACIONAL

3.1. Incentivo Locacional por meio do subsídio no valor de R\$ 5,00 (cinco reais) por metro quadrado na compra de uma área industrial de aproximadamente 150.000,00 m², em local a ser definido pela empresa beneficiária.

Para saber se esta espécie de subvenção deve compor a base de cálculo do IRPJ e CSLL é preciso se fazer também algumas considerações epistemológicas, lógicas e jurídicas.

Entrando primeiramente num discurso de natureza epistemológica, o que se vê é que a doutrina e a jurisprudência tem se enredado nessa difícil missão de extrair “definibilidade” e “precisão” das regras e dos conceitos jurídicos, em “casos fronteiros”, ou seja em casos tais em que ocorre uma indeterminação semântica no uso de termos gerais, inerente a toda e qualquer linguagem, justamente em função do fenômeno da textura aberta da linguagem. No caso, os famosos juristas do Direito Analítico, Alchourron e Bulygin, em seu clássico “Normative Systems”, no âmbito do Direito, foram os que mais se debruçaram sobre essa problemática, vindo a classificar tais indeterminações como sendo uma “Lacuna de Reconhecimento”, que por sua vez, estaria representada tanto por dois outros conceitos: tanto ou por uma “vaguidade de grau” ou por uma “vaguidade combinatória”. A primeira se refere a dúvidas quanto à quantidade ou grau de presença de uma das propriedades constitutivas de um conceito que deve estar presente no caso particular para que a aplicação do conceito seja possível. A segunda lacuna, a de “vaguidade combinatória”, referir-se-ia à imprecisão a respeito de quais são as propriedades constitutivas de um conceito e a maneira pela qual elas devem estar combinadas para que o uso do termo geral possa ser empregado de forma legítima, o que me parece ser a dificuldade do caso que ora se enfrenta: quais critérios se combinariam para perfazer o conceito de “subvenção para investimento”, diferenciando-o do conceito de “subvenção para custeio”.

Por esse motivo, ou seja, por uma questão epistemológica, subestimo o papel que os conceitos devem representar no âmbito do Direito Positivo. Acho que a legislação complementar e ordinária devem desempenhar um papel mais relevante na construção desses conceitos do que a doutrina geralmente tolera. Isso em função desse aspecto epistemológico traçado, ou seja, em função da natureza intrínseca dos conceitos que são geralmente vagos.

Data maxima venia, tenho pra mim que a doutrina tradicional trabalha em cima de premissas já superadas e utópicas, ainda centradas no “paradigma da subjetividade” pretendendo fazer crer que no mundo da linguagem, na qual necessariamente o direito está

calçado, características tais inerentes à realidade dos conceitos, como "indeterminação", "impureza" ou "complexidade" sejam totalmente desprezados.

O que eu quero transmitir é simplesmente que é inescapável a incumbência de o direito positivo (legislação complementar e ordinária) projetar com mais detalhes as tão almejadas "definibilidade" e "precisão" que estão por natureza carentes nos "conceitos" de uma forma geral.

É nesse contexto, permissa venia, que se enquadram os Pareceres Normativos expedidos pela Administração Tributária que se inserem no âmbito das normas complementares das leis, tratados e convenções internacionais e dos decretos, nos termos do art. 100, do CTN e que, apesar de não vincularem o CARF, ainda assim a interpretação exarada em um parecer normativo merece ser levada em conta justamente para efeito de conferir precisão e determinabilidade a determinados conceitos, como é o caso de se pretender definir/destinguir o conceito de "subvenção para investimento" do conceito de "subvenção para custeio". Ainda mais, tendo em vista que o Parecer Federal em referência (Parecer Normativo CST nº 112/78) traz critérios de distinção perfeitamente razoáveis, não tendo sido infirmados com solidez pela doutrina. O que se percebe e o que se pretende demonstrar mais adiante com vagar é que as tentativas de flexibilizar os critérios desse Parecer conduzem necessariamente à uma falta de distinção entre os conceitos de subvenção para investimento e subvenção para custeio, o que torna essas tentativas falhas.

Como ficou pressuposto no meu voto, o ponto polêmico aqui em discussão não é o conceito de "subvenção" propriamente dito, pois nesse sentido discordo daqueles que pensam que essa ajuda/auxílio do poder público sem contrapartida não abarcaria o conceito de isenção, como é o caso concreto, da isenção do ICMS. Ora, a origem, se através de isenções ou não, da transferência do dinheiro público para o beneficiário não é ponto relevante para caracterizar ou não uma "subvenção".

Como é sabido as definições legais geralmente são estipulatórias, pois estipulam definições dogmáticas com força cogente, mesmo que esteja em dissonância com a realidade. Nesse sentido, ínsito ao conceito legal de subvenção dotado pelo legislador federal estão as notas relativas à finalidade ou aplicação do uso daquele recurso: se para investimento ou custeio.

Nesse sentido, não se aceita que o referido incentivo estadual quando utilizado em um caráter "ressarcitório" não se presta para preencher os requisitos necessários para o perfeito enquadramento de uma subvenção para investimento, pois como se disse a principal nota determinante da natureza de uma subvenção para investimento é que a alocação dos recursos recebidos deve ter a finalidade de expansão de investimentos geralmente através criação de novos empreendimentos ou expansão dos já existentes. Ora, se o investimento já foi feito, cai no vazio essa finalidade precípua.

A DRJ também fez essa constatação:

No caso concreto, no momento em que as subvenções foram recebidas pela interessada, anos de 2009 e 2010, o complexo industrial já estava em atividade, tanto que o crédito presumido do ICMS somente pode ser gerado depois que a empresa entrou em operação.

Disse que a finalidade de expansão era uma nota **ínsita** ao conceito de subvenção para investimento, porque é sabido que para definir algo é preciso primeiro dividir, é preciso distinguir. E foi o que fez o legislador federal. O filósofo e logicista Pascal Ide, em

seu clássico “*A arte de Pensar*”(Ed. Martins Fontes, 2ª Ed.,p.165) assim trata da divisão como forma suprir a “definição”:

Um quarto instrumento é necessário para aprender a pensar: a divisão. Quantas vezes esta simples palavra, “Distingamos”, dissipou as trevas e apaziguou os espíritos inflamados por polêmicas estéreis. (...) A divisão tem três grandes aplicações no funcionamento do pensar: a definição, o raciocínio, a ordenação dos textos. (...) Para definir é preciso dividir, distinguir. Com efeito, a definição é um conhecimento distinto do ser de uma coisa; ora, vimos que, no ponto de partida, nosso conhecimento é confuso, e não distinto. Como passar do confuso ao distinto a não ser distinguindo, ordenando esse confuso?

Então vamos lá a essa nobre tarefa: distingamos.

Sendo assim, se faz mister primeiro fazermos uma rápida digressão no sentido de indicar os critérios rigorosos que geralmente se usam para fazer as distinções ou classificação. No caso, estamos diante de uma classificação dicotômica feita pelo legislador onde se espera que razoavelmente se respeite as regras naturais e lógicas de uma classificação/divisão, o que não ocorrerá se alargarmos ou flexibilizarmos o conceito de "subvenção para investimentos", fazendo letra morta o conceito de "subvenção para custeio". E isso acontecerá principalmente em face do desrespeito aos critérios segundo e terceiro, abaixo traçados.

Novamente invocando Pascal Ide, em sua famosa obra “A Arte de Pensar”¹, nos ensina que toda divisão rigorosa deve obedecer a quatro critérios ou regras:

1) A diferença deve ser intrínseca: a distinção deve ser feita no interior e não no exterior do gênero, isto é, da noção mais universal a partir da qual se divide;

2) A diferença deve ser exclusiva, noutros termos, os dois membros da divisão devem se excluir, não devendo haver “sobreposição de telhas”;

3) A diferença deve ser exaustiva, ao se excluirmos os membros em presença devem esgotar a divisão e portanto fornecer uma distinção exaustiva;

4) A diferença deve ser estabelecida segundo o mesmo ponto de vista, por outras palavras, deve conservar a mesma perspectiva.

Este é o modelo de regras geralmente seguidas que faz com que uma determinada classificação seja considerada “rigorosa”.

Posto isso, façamos agora uma análise rigorosa dos critérios traçados pela legislação complementar, pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, a fim de verificar a consistência lógica de seus critérios.

Destacam-se, assim, os seguintes trechos:

2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo

1 Ide PASCAL, *A Arte de Pensar*, São Paulo, Martins Fontes, 2000, p. 171/173

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, subentendo-se 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 complementa-o 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 auxiliá-la, não nas suas despesas, mais 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.

2.12 - Observa-se 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 investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

2.13 - Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para os fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77, de que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras quem está suportando a ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção, e, por decorrência, dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST nº 2/78.

2.14 - Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados [Lei nº 4.506/64 e DL nº 1.598/77] podemos resumir a matéria relacionada com as SUBVENÇÕES nos seguintes termos: As SUBVENÇÕES, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, como parcelas do resultado não-operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizadas como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital, e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições. para a utilização dessa reserva.

(...)

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, retornam 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.

(...)

7.1 - Ante o exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item 1, letra "b", do Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

I - As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não operacional;

II - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e

c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

III - As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

IV - As SUBVENÇÕES, PARA INVESTIMENTO, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva;

Do exposto, cabe observar que as "subvenções para investimento" são identificadas a partir das seguintes características:

- a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
- b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado (sincronia entre o ente subvencionador e o subvencionado);
- c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Ou seja, a natureza jurídica de subvenção para investimento está condicionada ao atendimento desses três critérios acima de forma cumulativa. Isso quer dizer que basta a falta do atendimento de um critério para não se perfazer o conceito de Subvenção para Investimento, caindo necessariamente na outra categoria: subvenção para custeio.

Como se vê também, o Parecer delimita muito bem através desses critérios o que seja subvenção para investimento, e respeitando os critérios lógico de classificação inclusive o segundo (a diferença deve ser exclusiva) e o terceiro (a diferença deve ser exaustiva).

O tem "c" não se discute no caso concreto.

Quanto ao primeiro requisito, se não há nem a intenção do ente subvencionador de que os recursos se destinem ao investimento, não há que se falar em subvenção para investimento, nem muito menos se perquirir se o beneficiário a seu bel prazer destinou ou não os recursos a investimento. É necessário que o ente subvencionador revele esse objetivo de forma macro, estabelecendo parâmetros mínimos a serem cumpridos para efeito de expansão do empreendimento econômico projetado. Esse requisito foi dado como atendido pela fiscalização.

De outra banda, se há intenção do ente subvencionador demonstrado na legislação, mas o beneficiário dos recursos não promove a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos de implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, não há também que se falar em subvenção para investimento, pois os recursos foram drenados necessariamente para o custeio. E esse foi o caso dos autos. Não houve problema na intenção do ente subvencionador, mas na efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado ou seja não houve a chamada sincronia entre a intenção do ente subvencionador e a ação da pessoa jurídica subvencionada.

Por outro lado praticamente todo o arrazoado recursal se volta para defender, em síntese, um único ponto, qual seja, o segundo critério estabelecido pelo referido Parecer, que é a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado (sincronia entre o ente subvencionador e o subvencionado). Porém, como visto não é possível abrir mão desse critério, pois senão não haveria como se aferir se os recursos estariam sendo destinados para o seu fim, o que não é aceitável. E diferentemente do alegado pela Recorrente, esse critério define, sim, a natureza dos recursos. O seu não atendimento descaracteriza sua natureza. E mesmo que o ente subvencionador estabeleça outros requisitos, não muda essa situação, pois para efeito da legislação federal o pressuposto relevante é aplicação em investimentos fixos.

Nesse sentido, há uma confusão comum no que diz respeito a identificar os papéis a serem desempenhados pelas duas legislações (estadual e federal). É que cabe apenas à legislação estadual conceder o benefício à Recorrente, a exclusão da tributação dos tributos federais diz respeito à legislação federal e o seu enquadramento nada tem a ver com a interpretação isolada da legislação estadual como geralmente acontece.

Isso porque o lançamento fiscal não teve como fundamento a existência de algum evento específico que alterou a natureza da subvenção ou alguma irregularidade cometida no descumprimento da legislação estadual que tenha resultado em perda do direito ao incentivo. O fundamento do auto de infração foi a inexistência de fatos que demonstrassem que os incentivos recebidos eram diretamente aplicados na implantação ou na expansão do parque industrial, conforme expressamente disposto no art. 38, §2º do Decreto-Lei n.º 1.598/77.

Em relação ao preenchimento do segundo requisito, claro está que os estabelecimentos industriais já se encontravam em atividade e a receita percebida pela contribuinte estava disponível para ser aplicada ao seu livre critério. E se esse é o caso, é imperativo se concluir que o crédito presumido de ICMS acabou por reforçar o capital de giro da empresa beneficiada, utilizando este da forma que melhor lhe aprouvesse. Ora, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos aleatoriamente escolhidos pelo subvencionado não autoriza a classificação como efetiva subvenção para investimento", havendo aqui a clara quebra da sincronia entre a intenção do ente subvencionador e a ação da pessoa jurídica subvencionada.

De outra banda, não se nega a existência do complexo industrial, apenas não se admite o fato de que as subvenções em questão tenham sido utilizadas rigorosamente para sua implantação, tratando-se, pois, de subvenção para custeio.

A corroborar essa questão vem a tentativa da própria recorrente justificar suas razões com argumentos ligados à possibilidade do caráter ressarcitório desses recursos em vista dos investimentos industriais feitos outrora.

Como já colocado, a DRJ também fez essa constatação:

No caso concreto, no momento em que as subvenções foram recebidas pela interessada, anos de 2009 e 2010, o complexo industrial já estava em atividade, tanto que o crédito presumido do ICMS somente pode ser gerado depois que a empresa entrou em operação.

E aqui não se venha alegar que o fato desse tipo de incentivo estadual pressupor que já exista um parque fabril, uma vez que para recebê-lo a empresa precisa já estar em operação, vai de encontro ao critério estabelecido de sincronia. Primeiro lugar, o parque pode até já existir, mas a expansão do mesmo é sempre uma possibilidade daí não se inviabiliza o gozo do benefício federal por esse aspecto. E por último, ainda nesse contexto da expansão, não há porque não se poder fazer o sincronismo do recebimento com o investimento. Nesse sentido, muito bem dispôs o item 3.6 do Parecer Normativo nº 112, de 1978, indicando que ressarcimentos podem, sim, ser considerados subvenções para investimento mas **é necessário que os recursos sejam liberados nas exatas proporções em que os investimentos são realizados:**

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, retornam 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.

O que se vê é que a recorrente não desincumbe a contento em provar que fazia jus a subvenção para investimento, o que ficou claro no item 51 do TVF, através do qual se demonstrou que a própria Recorrente, através de sua consultoria, Ernest Young não reconhece qualquer subvenção estadual em sua contabilidade, mas contraditoriamente declara de forma diferente em sua DIPJ:

51. Esse entendimento é inclusive coadunado com o da própria empresa, conforme está estampado nas suas demonstrações financeiras publicadas, no Relatório da Auditoria Independente, assinado pela ERNST & YOUNG TERCO, com data de 28/02/2013, onde destacamos (e transcrevemos abaixo) os seguintes trechos:

[...]

2.5 Subvenções governamentais [...]

No âmbito estadual, a Companhia possui incentivos fiscais enquadrados em determinados programas de desenvolvimento industrial estadual na forma de financiamento ou diferimento do pagamento de impostos, com reduções parciais do valor devido.

A Companhia considera que esses incentivos não são classificados como subvenções para investimentos, cobertos pelo CPC 7 ("Subvenções e assistências governamentais").

Os prazos de carência, fruição e as reduções são previstas na legislação fiscal e, quando existentes,; as condições referem-se a fatos sob o controle da Companhia.

O benefício relativo à redução no pagamento desses impostos é registrado no resultado do exercício da Companhia, com base no regime de competência de registros desses impostos, ou no momento em que a Companhia cumpre com as obrigações fixadas nos programas estaduais, para ter o benefício concedido.

[...]

15. Subvenções governamentais - Continuação

Em 4 de agosto de 2008, esse incentivo foi readequado conforme Decreto 4.042 instituído pelo Estado de Alagoas. De acordo com este decreto, o incentivo concede a Companhia o crédito presumido de 50% do ICMS relativo aos produtos da Companhia, não possuindo mais nenhum incentivo sobre o ICMS substituto. A readequação do incentivo alterou o prazo de carência para 1 ano, devendo a Companhia proceder com o pagamento findo o prazo de carência em valor equivalente do ICMS dividido em 84 parcelas (7 anos). O prazo de vigência do incentivo é de 15

anos a partir da data da publicação do Decreto 4.042/2008. (grifos dos Auditores-Fiscais)

E esse aspecto do sincronismo também ficou bastante claro no voto do então Conselheiro Claudemir, conforme se extrai do julgamento em sede de recurso especial na CSRF, acórdão 910101.239 - 1ª Turma, sessão de 21 de novembro de 2011::

Voto Vencedor (...)

O fato da lei que institui o benefício revelar a intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público de transferir capital para a iniciativa privada, é apenas indicativo de tratar-se de subvenção para investimento, pois sua correta qualificação, inequivocamente, **depende dos requisitos e exigências estipuladas para a fruição do benefício, cujas características permitem assegurar o efetivo cumprimento dos objetivos da norma concessiva.**

Assim, verificar se tal benefício pode ser considerado, para fins fiscais, como subvenção para investimento, ou para custeio, **implica investigar a natureza jurídica do benefício, com destaque para os pontos da lei concessiva que estabelecem os critérios quantitativos e qualitativos, bem como os requisitos e mecanismos que assegurem a efetiva "implantação ou expansão de empreendimentos econômicos"**, tal como preconizado pelo Decreto Lei nº 1.598/77.

O argumento recursal de que a autuação decorre de interpretação extensiva do Parecer Normativo Cosit nº 112, de 1978, também não prospera, seja porque o critério da sincronia está lá perfeitamente delineado, seja porque, com fundamento nesse Parecer Normativo, foi exarada, no processo 11080.008859/00-69, Solução de Consulta da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal, sob nº 218, de 18/12/2001, confirmando o entendimento que suscitou a autuação:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO.

As subvenções para investimentos passíveis de exclusão da apuração do lucro real são aquelas que, recebidas do Poder Público, ainda que em função de redução de impostos, sejam efetiva e especificamente aplicadas pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, devendo haver absoluta correspondência e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos. Sem essas características a subvenção se torna tributável, incluída na apuração do lucro real.

Dispositivos Legais: arts. 392, I, e 443 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999); Parecer Normativo CSTnº 112, de 1978.

Da inconstitucionalidade do Parecer normativo nº 112/1978

Quanto a esse tópico desenvolvido pela Recorrente, as alegações de ofensa a princípios constitucionais, cabe esclarecer que a autoridade administrativa é vinculada a lei válida e vigente, não cabendo a este órgão do Poder Executivo deixar de aplicá-las, encontrando óbice, inclusive na Súmula nº 2 deste Conselho (atual Primeira Sessão do CARF):

Súmula 1ºCC nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (PORTARIA MF N.º 383 – DOU de 14/07/2010).

Incentivo Fiscal de Redução de 75% do IRPJ

Por fim, por absoluta prova de suas alegações, reitero em todos os seus termos as razões da decisão de piso que rejeitaram de forma bastante detalhada e percuciente as alegações genéricas e imprecisas da Recorrente a respeito deste tópico:

Do Incentivo Fiscal de Redução de 75% do IRPJ

Conforme já relatado, o benefício fiscal em referência é calculado sobre os lucros da exploração da atividade incentivada, o qual é apurado com base na contabilidade da contribuinte, que deve apresentar *"os elementos que compõem a operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação da SUDENE "*, consoante o disposto no § 1º do artigo 549 do RIR/99.

Caso a contabilidade não ofereça condições de apurar o lucro de exploração de cada atividade incentivada, será realizada uma estimativa com base *"na proporção que a receita líquida de cada atividade representa em relação à receita líquida total"*, segundo explicado pelos Auditores-Fiscais.

No caso em exame, a Fiscalização teve que recorrer ao procedimento de estimativa previsto na legislação, posto que a contabilidade da contribuinte não permitiu se proceder com as apurações previstas na lei. Registre-se, aqui, que a impugnante não se contrapôs especificamente a este fato, concordando, implicitamente, com as conclusões fiscais.

Outras premissas apresentadas pela Fiscalização para a apuração do lucro de exploração da atividade incentivada também não foram questionadas, o que permite se concluir que, de fato, a empresa goza dos incentivos apenas nas unidades matriz e filial Arapiraca e que *"os registros contábeis também não permitiram o levantamento das receitas líquidas das atividades incentivadas"* (TEAF - fls. 76).

Em sua defesa, a impugnante alegou que haveria uma discrepância generalizada entre os valores por ela levantados e os indicados pela Fiscalização e que a planilha elaborada pela empresa de auditoria Ernst Young comprovaria tal afirmação.

Todavia, ao apontar as divergências, arrolou poucas situações, que, de forma alguma, maculam o procedimento fiscal. Os poucos casos citados não permitem qualquer inferência acerca da validade do procedimento fiscal. Quando muito, indicariam pontuais divergências a serem averiguadas pelo órgão julgador.

Deve ser lembrado, a esse passo que, nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, compete à impugnante oferecer precisamente as razões de impugnação, não podendo ser aceita a conduta de indicar algumas divergências e dizer que uma extensa planilha demonstraria a ilegitimidade do procedimento fiscal. As argumentações oferecidas pela impugnante devem ser mais detalhadas para que o julgador administrativo não seja impelido a procurar questões que não foram expressamente levantadas pela parte.

Os acórdãos do CARF abaixo elencados demonstrar que o ônus de comprovar a irregularidade da autuação não pode ser transferido ao julgador:

IRPJ - PROVA - Cumpre à impugnante demonstrar o efeito modificativo ou extintivo do crédito constituído pelo lançamento. Não basta ao impugnante juntar documentos aos autos, sendo indispensável que ele demonstre o efeito probatório por eles produzido. (Acórdão nº 107-07882)

DA INADEQUAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA Quanto há alegação de erros de cálculo perpetrado pela Fiscalização, há a Recorrente de demonstrar os pontos nodais caracterizadores dos ditos erros. Não se pode ater a negativa genérica. E quando alega que a base de cálculo utilizada em determinadas competências não corresponde à realidade dos fatos, uma vez que foi presumida sem qualquer prova documental, deve ater ao fato de o relatório fiscal que descreveu os documentos que serviram, conforme ocorreu no caso em tela. (Acórdão 2301-003.876)

Deve ser lembrado, também, que a Fiscalização deixou muito claro, no TEAF, que os valores utilizados nas autuações foram fornecidos pela própria fiscalizada. Quando ocorreram eventuais divergências entre as informações entregues pela empresa e as constantes no sistema SICOBE, prevaleceram os esclarecimentos prestados durante a ação fiscal:

Assim é que, com observância nos laudos constitutivos, esta fiscalização apurou as receitas líquidas incentivadas da unidade Matriz e da unidade Arapiraca (únicos estabelecimentos incentivados); para tanto, considerando as notas fiscais eletrônicas (NF-e) emitidas e a produção nesses estabelecimentos dos produtos incentivados (considerados aqui inclusive os produtos incentivados produzidos que foram transferidos e vendidos por outros estabelecimentos).

Observamos aqui que, no levantamento procedido por esta fiscalização, foram consideradas as informações de produção informadas pela empresa, mesmo diante de pequenas diferenças em relação às informações de produção constantes no Sistema de Controle de Produção de Bebidas - SICOBE, pois que, consideradas sem significância.

Se a autuada, em sede de impugnação, diz apresentar planilha que não confirma valores anteriormente repassados aos Auditores-Fiscais e avaliados por eles, deve ela comprovar a veracidade de suas alegações, juntando aos autos elementos de demonstrem que as quantias apuradas pela empresa de auditoria devam prevalecer.

Mesmo as alegações (a) de que a Fiscalização "não levantou as receitas líquidas incentivadas dos 1º e 2º trimestres e o levantamento do 3º trimestre é substancialmente inferior ao real" e (b) de que a fabricação de produtos em lata não tenha sido considerada em sua integralidade, embora de caráter mais abrangentes, também não maculam o lançamento fiscal, pois estão desacompanhadas de efetivas

provas (notas fiscais e comprovantes de produção, por exemplo) que comprovem a sua veracidade.

Pagamentos compensações feitas após procedimento de ofício

Outrossim, os pagamentos e compensações feitos após procedimento de ofício, como bem colocado pela decisão de piso, não impedem a constituição do lançamento com sua multa, no entanto os valores recolhidos ou compensados devem ser analisados pelo órgão da SRFB responsável pela cobrança, não competindo sua análise/imputação a autoridade julgadora.

TRIBUTAÇÃO CSLL

Em se tratando de exigência reflexa de contribuição que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão do decorrente.

Por todo o exposto, NEGOU provimento aos Recursos de ofício e voluntário.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator