



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

Processo n° 10380.732850/2012-49
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1301-002.157 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de outubro de 2016
Matéria PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrentes J MACEDO S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. FRETE. PREÇO PARÂMETRO E PREÇO PRATICADO. COMPARAÇÃO. IN SRF n° 243/2002.

Para fins de comparação entre o preço parâmetro e o praticado pelo contribuinte, a teor do disposto no artigo 4º, §§ 4º e 5º, da IN SRF n° 243/2002, vigente à época dos fatos, os valores do frete e do seguro poderiam ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior, contanto que fossem considerados no preço praticado. Porém, feita a escolha, tornava-se vedada, nos termos da citada IN, a presença de valores FOB juntamente com valores CIF entre os preços determinantes do preço parâmetro, para não se gerar resultado sob a influência de grandezas distintas. Ou seja, ou se computavam valores CIF, e só valores CIF, ou o cálculo do preço parâmetro deveria se restringir a valores FOB. Assim também o preço praticado, sujeito a idêntica rigidez metodológica.

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Para restar caracterizada a subvenção para investimento, as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. E não basta a mera intenção, pois deve estar claro, no diploma legal, que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos efetivos de controle da aplicação dos recursos nos fins que justificaram a concessão.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS NA SUCESSÃO. INCORPORAÇÃO.

A solução de questões relativas à compensação de prejuízos fiscais, cujo aproveitamento se dá no contexto da incorporação de uma pessoa jurídica, não está em critérios jurídicos abstratos que tratam desse tipo de evento societário, mas, sim, no afastamento da proteção da forma jurídica, quando esta intencionalmente oculta a realidade sobre a qual deve incidir a regra

tributária que se buscou burlar, realidade que só pode ser desvelada à medida que se reconheça a importância de circunstâncias específicas e relevantes do caso concreto. Assim, se restar evidenciado que a holding incorporadora deixou de existir, e que toda a atividade após o evento da incorporação era derivada da pessoa jurídica operacional incorporada, com o nome desta e em seu endereço, não se pode admitir que os lucros da pessoa jurídica operacional (que continuou existindo) sejam compensados com os prejuízos da holding (que deixou de existir).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2007

FALTA DE PROVA DA ACUSAÇÃO.

A carência de provas quanto ao fato imputado à recorrente desmonta a exigência fiscal constituída com o suporte dos fatos não provados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso de ofício para restabelecer as exigências referentes à subvenção para investimentos (PROVIN) e à compensação de prejuízos, vencidos os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, que negava provimento, e Milene de Araújo Macedo, que dava provimento parcial em maior extensão, para restabelecer também as exigências referentes à subvenção para investimentos (DESENVOLVE); e, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para afastar as exigências referentes ao PLR.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Rocha Veiga - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Milene de Araújo Macedo.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício e voluntário contra decisão da DRJ/Fortaleza, que exonerou parcialmente o crédito tributário constituído em três autos de infração lavrados em decorrência de supostas irregularidades tributárias, relativas aos anos-calendário de 2007 e 2008.

Abaixo, reproduzo o relatório do órgão *a quo*, às fls. 6.088/6.022, para, em seguida, adotá-lo:

"Os fundamentos fáticos e jurídicos dos lançamentos estão expostos no Termo de Verificação e Constatação Fiscal nº 1 – TVF1 (fls. 149/237) e no Termo de Verificação e Constatação Fiscal nº 2 – TVF2 (fls. 7/148), que fazem parte dos autos de infração supracitados.

Cientificado pessoalmente dos lançamentos tributários em 14/12/2012 (fls.239, 251 e 260), o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 5.785/5819, em 15/01/2013.

A DRF/Fortaleza, como unidade preparadora, emitiu o despacho de fl. 6.003, em que declara a tempestividade da impugnação e a legitimidade do respectivo signatário. No mesmo documento, informa que parte do crédito tributário exigido não foi impugnada, o que ensejou o devido desmembramento, que foi formalizado nos autos do processo nº 10380.720.574/201357. O Termo de Transferência do Crédito Tributário encontra-se na fl. 6.000.

Os fatos irregulares imputados ao contribuinte serão a seguir resumidos e cotejados com os argumentos da defesa.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

O item 0001 do auto de infração de fls. 238/249 aponta infração consistente da (sic) redução da base de cálculo do tributo pelo cômputo de despesas operacionais, relativas ao ano 2008, considerados desnecessárias à atividade da pessoa jurídica e cujos valores não foram comprovados.

Conforme informado no item 14 do TVF2 (fls. 58/59), o contribuinte foi intimado mais de uma vez a comprovar as despesas operacionais constantes da sua DIPJ, ano-calendário 2008, na Ficha 05 A - Despesas Operacionais Com Atividade Rural - PJ em Geral, Linha 24 - Provisão para Perda de Estoque (Lei 10.753/03, art. 8º), no valor de R\$ 286.747,78, e que foram registrados em sua contabilidade na Conta 47216. Em resposta, apresentou apenas um arrazoado, sem contudo apresentar os documentos probatórios das referenciadas despesas operacionais. A falta de comprovação, associado ao fato de terem sido consideradas desnecessárias à atividade da pessoa jurídica, levaram à glosa das supracitadas despesas operacionais.

Em sua impugnação, o contribuinte não questiona a referida glosa e informa no item 6 (fl. 5787) que já contemplou a exigência correspondente, por meio de declaração de compensação .

A DRF/Fortaleza, como unidade preparadora do presente processo, verificou a compensação noticiada pelo autuado e transferiu o débito correspondente para o processo nº 10380.720574/201357, a fim de ser controlado ao largo do presente contencioso administrativo (fl. 6000).

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

O item 0002 do auto de infração de fls. 238/249 aponta infração consistente da (sic) aplicação incorreta do Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) na determinação de custos de importação de bens adquiridos de pessoa vinculada no exterior, no ano 2007, conforme os demonstrativos XVII a XIX do TVF2 (fls. 142/148). Segundo tais demonstrativos, o contribuinte teria praticado o preço de R\$ 455,51 por unidade, quando o preço parâmetro é R\$ 430,97. O reflexo da diferença entre esses dois preços é a medida do ajuste exigido na base de cálculo do tributo.

Em sua impugnação, o contribuinte afirma que a referida glosa é improcedente, tendo em vista que as importações foram realizadas a preço de mercado, conforme apurado por fontes oficiais. Também afirma que as importações em tela, ao contrário do que alega a Fiscalização, têm valor médio inferior aos preços praticados nas operações feitas entre a exportadora e outras empresas não vinculadas. O erro da Fiscalização seria ter considerado, para realização do cálculo do preço parâmetro CIF, tanto operações realizadas na condição CIF (Bunge), quanto operações realizadas na condição FOB (Ceval), o que violaria o art. 9º da IN/SRF nº 243/02, que expressamente determina que sejam feitos ajustes "de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo" relacionados com "frete e seguro".

EXCLUSÕES INDEVIDAS

O item 0003 do auto de infração de fls. 238/249 aponta infração consistente de (sic) exclusões indevidamente realizadas na determinação do lucro real dos anos 2007 e 2008. Essa infração está detalhada no TVF2 (fls. 7/8), em que se constata que dizem respeito a três fatos diferentes: exclusões indevidas nos anos 2007 e 2008, provenientes de cotas do parcelamento PAEX (demonstrativos I, II, III e IV); exclusão indevida no ano 2007, proveniente de participações nos lucros (demonstrativos V a XI); exclusões indevidas no ano 2007, provenientes de deduções como subvenção para investimentos dos programas Desenvolve e Provin/FDI (demonstrativos XII a XVI).

PAEX

O primeiro ato infracional está descrito no item 11 do TVF2 (fl. 30):

Ante o exposto, verificamos que o sujeito passivo apropriou a título de exclusão de seu Lucro Real (IRPJ) e da CSLL, nos anos-calendário de 2007 e 2008, os valores das cotas pagas do parcelamento PAEX, quando na realidade deveria ter apropriado somente as parcelas proporcionais correspondentes aos juros de mora cobrados no parcelamento PAEX 130, conforme determinado no artigo 344 e §§ 2º, 5º e 6º do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99). Portanto, é de se considerar como não passível de exclusão do Lucro Real (IRPJ) e da CSLL, os valores de R\$ 389.158,21, referente ao ano-calendário de 2007 e o valor de R\$ 312.243,76, no ano-calendário de 2008, cujos cálculos encontram-se discriminados nos DEMONSTRATIVOS I, II, III e IV, anexos ao presente termo.

Em sua impugnação, o contribuinte não questiona essa imputação e informa no item 6 (fl. 5787) que já contemplou a exigência correspondente, por meio de declaração de compensação .

Assim como fez em relação ao outro item não impugnado (despesas desnecessárias), a DRF/Fortaleza verificou a compensação noticiada pelo autuado e transferiu o débito correspondente para o supracitado processo nº 10380.720574/2013-57 (fl. 6000).

PARTICIPAÇÃO NO RESULTADO

O segundo ato infracional está descrito no item 12 do TVF2 (fls. 30/33), pelo qual o sujeito passivo teria realizado, indevidamente, uma exclusão na apuração de seu lucro real do ano 2007 no valor de R\$ 5.021.690,77, a título de Pagamentos das Participações no Resultado.

A autoridade fiscal constatou que o valor apropriado encontra-se registrado contabilmente na Conta 82101 - Participação dos empregados, em 31/12/2006, na sociedade empresária J Macedo S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100), enquanto a exclusão na apuração do lucro real se deu pela sua sucessora, J Macedo S/A (CNPJ nº 14.998.371/000119), no ano seguinte (2007), violando o princípio da entidade, o regime de competência e a legislação tributária.

Ademais, verificou que na lista dos beneficiários constam, entre outros, os nomes do Sr. Amarílio Proença de Macedo - Sócio e Presidente do Conselho - beneficiário da importância de R\$ 493.905,44; Sr. Carlos Antônio Ambrosio Gomes - Controller Corporativo, unidade Matriz, beneficiário da importância de R\$ 141.395,69; Sr. Delossil Costa de Oliveira - Gerente Nacional, unidade Verbo Divino, beneficiário da importância de R\$ 60.000,00; Sr. Eiron Pereira da Silva - Diretor de Operações, unidade Matriz, beneficiário da importância de R\$ 113.558,61; Sr. Jacob Dalvanir Cremasco - Diretor Comercial, unidade Matriz, beneficiário da importância de R\$ 107.894,17; José Souza Silva Diretor Corporativo, unidade Matriz, beneficiário da importância de R\$ 76.735,03; Sr. Marcos Tadeu de Oliveira - Diretor Financeiro, unidade Matriz, beneficiário da importância de R\$ 149.975,61; Sra. Marly Aparecida Parra Bassalob, unidade Matriz, beneficiária da importância de R\$ 46.422,39 e o Sr. Paulo Camillo - Gerente Jurídico, unidade Matriz, beneficiário da importância de R\$ 4.129,24.

Em sua impugnação, o autuado alega que:

i) em 2006, a empresa incorporada celebrou com seus funcionários um Acordo de Participação nos Resultados, com vigência de 1 de janeiro a 31 de dezembro de 2006, por meio do qual se comprometeu a conceder aos seus funcionários participação nos seus resultados, nos termos da Lei nº 10.101, de 2000, condicionada à avaliação de desempenho individual e superação de metas;

ii) o mencionado acordo também estabeleceu que a obrigação de pagamento da participação nos resultados nasceria apenas no ano 2007, após a aprovação do balanço do ano-calendário 2006 pela Assembléia Geral de Acionistas, ocasião em que seria possível apurar o valor efetivo que seria devido a cada funcionário;

iii) na qualidade de incorporadora, o autuado assumiu a obrigação de pagamento das referidas participações, o que ocorreu nos meses de abril e maio de 2007;

iv) não prevalece a alegação fiscal de que tal despesa competiria à empresa incorporada, já que a obrigação foi assumida pelo impugnante;

v) também não prevalece a alegação de violação do regime de competência, já que a obrigação de pagamento tornou-se líquida e certa apenas em 2007, quando foi corretamente apropriada e deduzida pelo impugnante;

iv) ainda que se admitisse, por hipótese, que a referida despesa deveria ter sido apropriada no ano de 2006, a fiscalização não poderia tê-la glosado integralmente, como se fosse indedutível, mas sim lançar os eventuais efeitos contrários ao Fisco relativos à postergação da apropriação da despesa.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS

O terceiro ato infracional está descrito no item 13 do TVF2 (fls. 33/58), segundo o qual o sujeito passivo teria deixado de considerar no cômputo do lucro líquido, a fim de apuração do lucro real, benefícios fiscais do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE) e do Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial (PROVIN/FDI), do Estado do Ceará, relativos ao ano 2008.

DESENVOLVE

No que diz respeito ao incentivo fiscal do programa DESENVOLVE, a autoridade fiscal conclui assim a sua fundamentação:

É de se considerar que o sujeito passivo ao apropriar o valor de R\$ 1.251.784,44, como exclusão de seu Lucro Real e da CSLL, no ano-calendário de 2008, a título de Subvenções para Investimentos, objeto do incentivo fiscal vinculado ao DESENVOLVE, conforme anteriormente relatado DEMONSTRATIVO XII, em anexo, infringiu as determinações constantes no artigo 443 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) e as normas constantes no PN CST Nº 112, de 29/12/1978, bem como ao Ato Declaratório Interpretativo SRF Nº 22, de 29/10/2003, pelas razões abaixo:

A - conforme análise produzida no item 13 e seu subitem 13.1 e desdobramentos, o incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia (DESENVOLVE), em nenhum momento obriga a vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação, reativação, modernização e/ou expansão do empreendimento econômico do sujeito passivo. Com efeito, o auxílio obtido com os benefícios fiscais e financeiros do DESENVOLVE, (sic) evidenciam tão somente um não desembolso financeiro, o qual passa a integrar o movimento financeiro da empresa, podendo, no presente caso, ser utilizado como bem lhe convier. Em resumo, os diplomas produzidos pelo Estado-membro, (sic) determinam que o benefício fiscal, em causa, será produzido pela dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe II, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE; o que descaracteriza sobremodo o benefício fiscal dado pelo Estado da Bahia, como subvenção para investimento.

Por seu lado, o Ato Declaratório Interpretativo SRF Nº 22, de 29/10/2003, ao dispor em seu Art. 1º e parágrafo único que os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, em que os juros e a atualização monetária, previstos contratualmente, incidem sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimentos, nem subvenções correntes para custeio e que tais incentivos, configuram tão somente reduções de custos ou despesas, e, portanto, não

se aplicando o disposto no art. 443 do RIR, de 1999, nos leva em complemento ao acima relatado, a descaracterizar o benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia a título de DESENVOLVE, como subvenção para investimento.

Fato confirmado na resposta apresentada pelo sujeito passivo quando do atendimento ao Termo de Intimação Nº 07/2012 item 10, retro, em que declara textualmente:

Com relação ao benefício fiscal do DESENVOLVE (Bahia):

"O incentivo fiscal estadual do Desenvolve, do Estado da Bahia, corresponde à dilação de prazo para pagamento do ICMS. Todavia, a antecipação do pagamento do valor residual, nos percentuais e prazos estabelecidos no Decreto estadual de nº 8.205/02, resulta no perdão da dívida, por consequência, caracterizando como Incentivo Fiscal Estadual."

Portanto, o valor de R\$ 1.251.784,44, deverá ser adicionado ao Lucro Líquido para apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, em razão do sujeito passivo os ter excluído indevidamente, no ano-calendário de 2008, à (sic) título de Subvenções para Investimentos, o objeto do incentivo fiscal vinculado ao DESENVOLVE, conforme anteriormente relatado, em razão de ter infringido as determinações constantes no artigo 443 do Decreto Nº 3.000/99 (RIR/99) e nas normas constantes no PN CST Nº 112, de 29/12/1978 e do Ato Declaratório Interpretativo SRF Nº 22, de 29/10/2003. A base tributável encontra-se no DEMONSTRATIVO XII, cujos fatos são complementados nos elementos arrolados nos DEMONSTRATIVOS XIII e XIV, anexos ao presente termo.

PROVIN/FDI

No que diz respeito ao incentivo fiscal do programa PROVIN/FDI, a autoridade fiscal conclui assim a sua fundamentação:

É de se considerar que o sujeito passivo ao apropriar o valor de R\$ 21.845.684,79, como exclusão de seu Lucro Real e da CSLL, no ano-calendário de 2008, a título de Subvenções para Investimentos, objeto do incentivo fiscal vinculado ao PROVIN/FDI, conforme anteriormente relatado DEMONSTRATIVOS XV e XVI, em anexo, infringiu as determinações constantes no artigo 443 do Decreto Nº 3.000/99 (RIR/99) e as normas constantes no PN CST nº 112, de 29/12/1978, bem como ao Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 29/10/2003, pelas razões abaixo:

A - conforme análise produzida no item 13 e seu subitem 13.2 e desdobramentos, o incentivo fiscal concedido pelo Estado do Ceará (PROVIN/FDI), em nenhum momento obriga a vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação, reativação, modernização e/ou expansão do empreendimento econômico do sujeito passivo. Com efeito, o auxílio obtido com o benefício fiscal, evidencia um não desembolso financeiro, o qual passa a integrar o movimento financeiro da empresa, podendo, no presente caso, ser utilizado como bem lhe convier. Em resumo, os diplomas produzidos pelo Estado-membro, (sic) determinam que o benefício fiscal, em causa, será produzido pela dilação de prazo de inicialmente de 36 (trinta e seis), alterado posteriormente para 24 (vinte e quatro) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS Financiado (retorno)- Resolução CEDIN 214/2006 -, relativo às operações próprias, geradas sobre as entradas mensais de trigo em grão no estabelecimento do beneficiário do benefício fiscal, cujos pagamentos nas datas aprazadas

(dilatadas), (sic) darão ensejo ao ICMS Incentivado (fundo perdido); o que descaracteriza sobremodo o benefício fiscal dado pelo Estado do Ceará, como subvenção para investimento.

Por seu lado, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 29/10/2003, ao dispor em seu Art. 1º e parágrafo único que os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, em que os juros e a atualização monetária, previstos contratualmente, incidem sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimentos, nem subvenções correntes para custeio e que tais incentivos, configuram tão somente reduções de custos ou despesas, e, portanto, não se aplicando o disposto no art. 443 do RIR/1999, nos leva em complemento ao acima relatado, a descaracterizar o benefício fiscal concedido pelo Estado do Ceará a título de PROVIN/FDI, como subvenção para investimento.

Caso os argumentos acima não sejam suficientes para DESCARACTERIZAR a condição de Subvenção para Investimentos do benefício fiscal do PROVIN/FDI, a análise produzida na letra "d" e desdobramentos do item 13.2, sobre os documentos apresentados pelo sujeito passivo que diz serem comprobatórios dos investimentos realizados na beneficiária do PROVIN/FDI CNPJ 14.998.371/002405 e CGF 04.104.0630, confirmam que os destinatário dos produtos e/ou serviços adquiridos, são estabelecimentos distintos do efetivamente habilitado ao aludido benefício fiscal e que tão somente as entradas de grãos de trigo encontram-se registradas no estabelecimento da beneficiária legalmente habilitada ao PROVIN/FDI, coloca o benefício fiscal fora do campo de incidência de Subvenção para Investimentos.

...

Portanto, o valor de R\$ 21.845.684,79, deverá ser adicionado ao Lucro Líquido para apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, em razão do sujeito passivo os ter excluído indevidamente, no ano-calendário de 2008, à (sic) título de Subvenções para Investimentos, o objeto do incentivo fiscal vinculado ao PROVIN/FDI, conforme anteriormente relatado, em razão de ter infringido as determinações constantes no artigo 443 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) e nas normas constantes no PN CST nº 112, de 29/12/1978 e do Ato Declaratório Interpretativo SRF Nº 22, de 29/10/2003. A base tributável encontra-se no DEMONSTRATIVO XV, cujos fatos são complementados nos elementos arrolados no DEMONSTRATIVO XVI e demais documentos anexos ao presente termo.

IMPUGNAÇÃO

Por seu turno, o impugnante afirma ter direito de não incluir no lucro real os valores relativos aos supracitados incentivos fiscais estaduais.

Em relação ao DESENVOLVE, esclarece que (fl. 5803):

68. Como contrapartida pelos referidos benefícios, o IMPUGNANTE assumiu compromissos perante o Estado da Bahia, dentre os quais o incremento da sua produção de farinha de trigo por meio da reativação, modernização e expansão das suas operações, além da modernização da produção e criação de novos empregos (Cfr. nesse sentido pág. 28 do Termo de Verificação Fiscal nº 02).

Em relação ao PROVIN/FDI, esclarece que (fl. 5804):

73. *Como contrapartida, a IMPUGNANTE se obrigou a "(...) modernizar no Município de Fortaleza CE, localizada na Avenida Abolição, 6001, Bairro Mucuripe, a unidade industrial destinada à produção de farinha de trigo, farelo de trigo, massas alimentícias, misturas para bolo, misturas para sobremesas e biscoitos." (cláusula segunda do Protocolo), obrigando-se, ainda, a "(...) a atingir o programa de produção descrito na Cláusula Segunda, em estrita observância do cronograma de execução do projeto" (Cláusula Terceira), que deverá estar em funcionamento no prazo de 2 (dois) meses a contar da data da assinatura do Protocolo de Intenções (cláusula quarta do referido documento).*

Em seguida, articula suas argumentações, conforme os seguintes excertos (fl. 5804/5807):

74. *Ao contrário do que entendeu a Fiscalização, foi correto o procedimento adotado pela IMPUGNANTE de exclusão, na apuração do lucro real, dos benefícios fiscais de ICMS do DESENVOLVE e do PROVIN/FDI, já que foram cumpridos todos os requisitos para que os mesmos sejam tratados como subvenções para investimento, isto é: (i) os referidos valores são transferências de capital do Poder Público para o contribuinte como incentivo para a modernização/ampliação de plantas industriais, com vistas ao desenvolvimento econômico e social dos Estados concedentes; e (ii) a IMPUGNANTE destinou os referidos valores para a conta de reserva de investimentos, que substituiu a conta de reserva de capital....*

77. *Portanto, para que um benefício fiscal de ICMS seja caracterizado como subvenção para investimento é relevante não só a intenção da pessoa que a transmite (Estado do Ceará ou Bahia), como também a destinação ao valor pela pessoa que a recebe.*

78. *Significa dizer que, além de o benefício ser uma transferência do Poder Público para incentivar a expansão ou modernização de instalações industriais, o beneficiário deve afetá-lo a uma conta de reserva para que, assim, tal valor possa ser considerado uma subvenção para investimento.*

79. *São estes os únicos requisitos exigidos na legislação do imposto de renda (art. 443 do RIR/99) para permitir que benefícios fiscais de ICMS sejam considerados subvenções para investimento e, assim, sejam excluídos do lucro real.*

80. *E tais requisitos foram integralmente cumpridos no presente caso.*

...

85. *O equívoco do auto de infração foi considerar, como condição para o tratamento tributário em matéria de imposto de renda, a "efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado", comprovada pelo seu registro em bens do ativo permanente.*

86. Ora, tal exigência pode até ser condição para fruição do benefício fiscal no domínio do ICMS, se assim estiver previsto na lei concessiva desse benefício. No entanto, para fins de imposto de renda, a lei tributária é bem clara em apenas exigir o registro em conta de reserva para a não consideração do valor do benefício na determinação do lucro real, sem que seja necessária a efetiva e imediata aplicação do mesmo em bens do permanente, pela simples razão de que a natureza de transferência de capital (qualificação que importa no domínio do imposto de renda) não se modifica se a destinação dada pelo beneficiário for a criação de bens de produção ou aplicação em capital financeiro.

PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE

O item 0004 do auto de infração de fls. 238/249 aponta infração consistente de (sic) compensações indevidas de prejuízo fiscal acumulado e de base negativa de CSLL acumulada nos anos 2007 e 2008. A autoridade fiscal inicia a abordagem desse tema pela narrativa dos fatos registrados nas atas de assembléia e outros documentos societários da empresa Águia S/A (CNPJ nº 14.998.371/000119), que culminaram na incorporação, por esta, da empresa J. Macedo S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100).

Ressalte-se que aquela é a empresa autuada no presente processo, mas com nova denominação (a mesma da empresa incorporada).

Os principais fatos narrados podem ser assim resumidos:

i) em 31/12/1999, a empresa Águia S/A adotou os seguintes procedimentos: aumentar o seu capital social na ordem de R\$ 27.000.000,00, passando a manter um capital integralizado de R\$ 90.428.152,00; manter a sede da sociedade no município de Simões Filho/BA; encerrar a atividade de suas filiais; alterar o objeto da sociedade para “manufatura, comercialização e venda de biscoitos”;

ii) em 06/11/2006, a empresa Águia S/A deliberou a abertura de 42 filiais;

iii) em 24/11/2006, a empresa Águia S/A deliberou aumentar o capital social de R\$ 16.715.536,36 para R\$ 137.297.940,43, por meio da subscrição de novas ações pela empresa J. Macedo Alimentos S/A (CNPJ nº 15.102.213/000100) que, por sua vez, é possuidora de parte do capital social de J. Macedo S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100); essa decisão visou a dar continuidade ao processo de mudanças na estrutura societária das empresas que compõem a sociedade controladora da companhia e a controladora desta última, iniciado pela empresa em 2000, cujos objetivos sociais são: promover a organização e concentração das atividades de produção e comercialização de farinhas de trigo, massas, biscoitos, misturas para bolo entre outros; segregar as atividades que não se referem a estes negócios; extinguir holdings inativas; manter as empresas localizadas em regiões incentivadas e no exterior;

iv) em 30/12/2006, a empresa Águia S/A deliberou: a) incorporar o patrimônio da J. MACEDO S/A (CNPJ 72.027.014/000100) conforme "Protocolo de Incorporação" tendo em vista que “as sociedades incorporadora e incorporada são partes do mesmo grupo econômico, que exploram atividades de administração de operações comerciais e industriais nos ramos e anexos de alimentação em geral. Nesse sentido, a administração das sociedades tem analisado alternativas para a melhor condução de suas atividades e políticas gerenciais, levando-se em conta a intenção de se racionalizar custos e incrementar os negócios no País, através da

consolidação de suas atividades. Neste contexto e considerando a continuidade do processo de reorganização societária iniciado pelo grupo J Macedo em 2000, [...] ficou evidenciado que a manutenção de diversas estruturas administrativas levaria a um acréscimo em seus custos operacionais, ao mesmo tempo em que implicaria a perda de sinergias relevantes na condução dos assuntos de seu interesse"; b) aprovar os Laudos de Avaliação das sociedades envolvidas no processo de incorporação; c) aprovar o "Protocolo de Incorporação da J MACEDO S/A e Justificativa aos acionistas"; d) adotar como data base da incorporação, para fins econômicos e fiscais, o dia 31 de dezembro de 2006, estabelecendo que os resultados operacionais e as variações patrimoniais, ocorridas a partir da data base, sejam ativas ou passivas, serão contabilizadas nos livros contábeis da Companhia e não modificarão os valores adotados no protocolo para a realização da incorporação; e) aprovar a versão integral dos elementos patrimoniais, ativos e passivos, da J Macedo S/A ao patrimônio da Companhia; f) aprovar o aumento de capital da Companhia no valor de R\$60.858.960,12, passando de R\$137.013.476,79 para R\$197.872.436,91; g) aprovar a transferência da sede social da companhia para a cidade de Fortaleza/CE, com a conseqüente reversão de sua sede anterior em filial, bem como alterar sua razão social de Águia S/A para J Macedo S/A e os endereços dos estabelecimentos filiais da incorporadora, para os mesmos endereços dos estabelecimentos da incorporada;

v) O novo Estatuto Social da companhia incorporadora, arquivado na Junta Comercial do Estado da Bahia, em 08/02/2007, e na Junta Comercial do Estado do Ceará, em 12/02/2007, confirma a mudança do endereço da INCORPORADORA para Fortaleza/CE, bem como que os objetivos da sociedade serão de: a) moagem, industrialização e comercialização de trigo e outros cereais, seus derivados e subprodutos, pães, biscoitos, bolachas, macarrão, artigos e serviços para panificação e confeitaria e outros produtos alimentícios; b) ração animal e seus insumos; (c) importação e exportação, por conta própria e de terceiros; d) transporte rodoviário de cargas em geral; e) publicações de informativos, periódicos, livros e revistas de caráter institucional e f) representação de outras empresas, nacionais ou estrangeiras; podendo a companhia participar do capital de outras sociedades, no País ou no exterior, qualquer que seja sua forma e objeto, na qualidade de sócia quotista ou acionista; também consta do novo Estatuto Social a indicação de que a incorporadora mantenha filiais, em um total de 42 (quarenta e duas), inclusive, a de número 17, corresponde a Unidade de Simões Filho, sito à Via Centro, 374, BR 324, Km 20, onde funcionava o domicílio fiscal da Águia S/A.

Em seguida, a autoridade fiscal relata os fatos consignados nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ prestadas pela sociedade Águia S/A (CNPJ 14.998.371/000119), relativas aos anos-calendário de 1999 a 2006, período em que ocorreu a incorporação da sociedade J Macedo S/A (CNPJ 72.027.014/000100), assim resumidos:

i) Para o ano calendário 1999, a empresa declarou como atividade econômica a fabricação de biscoitos e bolachas (CNAE 15.822/00) e domicílio fiscal sito à Av. Via Centro, 374, no Centro Industrial de Aratu, em Simões Filho-BA. Nesse ano é uma empresa operativa, com desempenho na atividade industrial e na revenda de mercadorias, conseqüentemente, apresentando receita na venda no mercado interno de produtos de fabricação própria, no montante de R\$26.113.637,89 e na revenda de mercadorias, no montante de R\$73.418,72; apresenta também apropriação de custos dos bens e serviços vendidos e despesas operacionais, vinculadas às atividades desenvolvidas. Comprovando a sua operatividade na atividade industrial, o declarante informa a existência de apuração de IPI, fato que converge com as receitas/custos/despesas declaradas e vinculadas à Venda de Produtos de Fabricação

Própria. Em seu Balanço Patrimonial Ativo Ficha 25A da DIPJ, constam bens registrados em seu Ativo Permanente Investimentos, Imobilizado e Diferido, no ano-calendário de 1998 (ano anterior) e zerados no ano-calendário de 1999, exceção dos declarados em seu Permanente Investimentos (ano de 1999).

ii) Para o ano calendário 2000, a empresa declarou a mesma atividade econômica e domicílio fiscal do ano anterior. Contudo, nesse ano ela não é mais uma empresa operativa, não desempenhando de qualquer atividade industrial ou de revenda de mercadorias e, conseqüentemente, sem receita proveniente dessas atividades, apresentando apenas como receitas e despesas vinculadas, os Resultados Positivos e Negativos em Participações Societárias, fruto de seus investimentos. Também não apresenta apropriação de custos dos bens e serviços vendidos e registra um gasto proveniente de serviços prestados por pessoa jurídica no valor de R\$24.085,97, como despesas operacionais, inexistindo custos e/ou despesas vinculados a empregados. comprovando sua não operatividade no desempenho de qualquer atividade industrial, o sujeito passivo declarou a inexistência de apuração de IPI, fato que converge com o anteriormente relatado. No seu Balanço Patrimonial Ativo, Ficha 38 A da DIPJ, somente constam bens vinculados ao seu Ativo Permanente Investimentos, nos anos-calendário de 1999 e 2000 e zerados todos os outros ativos da sociedade, ou seja, sem nenhum bem declarado nos aludidos anos.

iii) Para os anos calendário de 2001 a 2006, a empresa apresentou declarações com as mesmas características do ano calendário 2000, ou seja, demonstrando ser não operativa, apresentando apenas como receitas e despesas vinculadas os Resultados Positivos Negativos em Participações Societárias, fruto de seus investimentos, inexistindo custos e/ou despesas vinculados a empregados e inexistindo apuração de IPI. Ressalve-se apenas a alteração de sua atividade econômica principal fabricação de massas alimentícias (CNAE 15.849/00), da DIPJ do ano calendário 2003.

Por sua vez, foram relatados os fatos registrados nas atas de assembleia e outros documentos societários da empresa J. Macedo S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100). Ressalte-se que esta empresa foi incorporada em 31/12/2006 pela empresa Águia S/A (CNPJ nº 14.998.371/000119) e que, naquela data, possuía uma configuração resultante de outras operações societárias. Os principais fatos narrados podem ser assim resumidos:

i) Em 23/05/2000, a empresa Lapa Alimentos S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100) aprovou a venda de parte de seus ativos para a empresa Anaconda Industrial e Agrícola de Cereais S/A;

ii) Em 20/06/2000, a mesma empresa aprovou a exclusão do seu quadro societário do acionista Sadia S/A, a pedido, o que foi posteriormente operacionalizado por meio de uma cisão, com base no balanço patrimonial levantado em 30/06/2000;

iii) Em 30/07/2003, a empresa Lapa Alimentos S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100) e a empresa J Macedo Alimentos Nordeste S/A (CNPJ nº 03.439.436/000170), realizaram Assembleias Gerais Extraordinárias, quando aprovaram a incorporação, pela Lapa Alimentos S/A, da empresa J Macedo Alimentos Nordeste S/A, bem como a alteração de sua razão social para J Macedo S/A, a transferência de sua sede social para Fortaleza-CE e a alteração de seus objetivos sociais para: a) moagem, industrialização e comercialização de trigo e outros cereais, seus derivados e subprodutos, pães, biscoitos, bolachas, macarrão, artigos e serviços para panificação e confeitaria e outros produtos alimentícios; b) ração animal e seus insumos e c) importação e exportação, por conta própria e de terceiros, e representação de outras empresas, nacionais ou estrangeiras,

podendo a companhia participar do capital de outras sociedades, no País ou no exterior, qualquer que seja sua forma e objeto, na qualidade de sócia, quotista ou acionista;

iv) Em 30/11/2004, foi deliberada a eliminação das participações recíprocas então constituídas, tendo como decorrência a redução de capital, de R\$ 148.955.095,02 para R\$ 72.858,041,72;

v) Em 22/12/2004, aprovou a constituição de um consórcio entre a companhia e a Bünge Alimentos S/A;

vi) Em 30/12/2006, deliberou e aprovou a proposta de incorporação dessa sociedade pela sociedade Águia S/A (CNPJ nº 14.998.371/000119), com efeitos a partir de 01/01/2007.

A autoridade fiscal também relata os fatos consignados nas DIPJs prestadas pela sociedade J. Macedo S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100), relativas aos anos-calendário de 1998 a 2006, período em que ocorreu a incorporação da sociedade J Macedo Alimentos Nordeste S/A (CNPJ nº 03.439.436/000170). A empresa, que inicialmente era denominada de Lapa Alimentos S/A, sempre demonstrou a sua natureza operativa, com desempenho na atividade industrial e na revenda de mercadorias, declarando como atividade econômica principal a moagem de trigo e a fabricação de derivados (CNAE 15.520/00), conseqüentemente, apresentando receita na venda no mercado interno de produtos de fabricação própria e na revenda de mercadorias; apresenta também apropriação de custos dos bens e serviços vendidos e despesas operacionais, vinculadas às atividades desenvolvidas. Comprovando a sua operatividade na atividade industrial, o declarante sempre informa a existência de apuração de IPI, fato que converge com as receitas/custos/despesas declaradas.

Ressaltam-se apenas as seguintes informações:

i) para o ano calendário 2000, a empresa apresentou duas DIPJs, correspondentes aos períodos de 01/01/2000 a 30/06/2000 e de 01/07/2000 a 31/12/2000, sem que tenha sido registrada alteração qualitativa em sua atividade;

ii) para o ano calendário 2003, a empresa assume a nova denominação de J. Macedo S/A e altera seu domicílio fiscal para Fortaleza-CE, sem que tenha sido registrada alteração qualitativa em sua atividade;

iii) para o ano calendário 2004 e em diante, a empresa passa a declarar receitas com prestação de serviços.

Também foram relatados os fatos registrados nas atas de assembleia e outros documentos societários da empresa J Macedo Alimentos Nordeste S/A (CNPJ nº 03.439.436/000170), anteriormente denominada E. G. A. Comercio e Industria S/A e posteriormente incorporada pela empresa Lapa Alimentos S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100). Ressalte-se que esta última foi incorporada em 31/12/2006 pela empresa Águia S/A (CNPJ nº 14.998.371/000119), sujeito passivo da presente exigência. Os principais fatos narrados podem ser assim resumidos:

i) em 06/10/1999, a empresa E. G. A. Comercio e Industria S/A (CNPJ nº 03.439.436/000170) deliberou: alterar a sua denominação social para J Macedo Alimentos Nordeste S/A; modificar sua natureza para sociedade de capital autorizado; criar o Conselho de Administração; aumentar o capital social com emissão de novas ações a serem integralizadas mediante conferência de participações societárias e do acervo líquido de estabelecimentos industriais e

comerciais, da seguinte forma: a) 70.080.000 ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, do capital da J Macedo S/A Comércio, Administração e Participações; b) do acervo líquido dos estabelecimentos pertencentes à J Macedo Alimentos S/A, localizados em Fortaleza-CE, Salvador-BA, Niterói-RJ, Maceió-AL, Jaboatão dos Guararapes-PE; c) do acervo líquido do estabelecimento pertencente à companhia Águia S/A, localizado no Centro Industrial de Aratu, Simões Filho-BA (CNPJ nº 14.998.371/0001-19); ii) em 30/07/2003 a empresa Lapa Alimentos S/A (CNPJ nº 72.027.014/0001-00) e a empresa J. Macedo Alimentos Nordeste S/A (CNPJ nº 03.439.436/0001-70) aprovaram a incorporação pela empresa Lapa da sociedade J. Macedo Alimentos Nordeste S/A, bem como da alteração de sua razão social para J. Macedo S/A, conforme já foi anteriormente relatado;

Em seguida, a autoridade fiscal resume os fatos consignados nas DIPJs prestadas pela sociedade J. Macedo Alimentos Nordeste S/A (CNPJ nº 03.439.436/000170), relativas aos anos-calendário de 1999 a 2003, quando foi incorporada pela Lapa Alimentos S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100). A empresa J. Macedo Alimentos Nordeste S/A sempre demonstrou a sua natureza operativa, com desempenho na atividade industrial e na revenda de mercadorias, declarando como atividade econômica principal a moagem de trigo e a fabricação de derivados (CNAE 15.520/00), conseqüentemente, apresentando receita na venda no mercado interno de produtos de fabricação própria e na revenda de mercadorias; apresenta também apropriação de custos dos bens e serviços vendidos e despesas operacionais, vinculadas às atividades desenvolvidas. Comprovando a sua operatividade na atividade industrial, o declarante sempre informa a existência de apuração de IPI, fato que converge com as receitas/custos/despesas declaradas.

A autoridade fiscal também analisou as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP das empresas supracitadas, constatando o que se segue:

i) a empresa J. Macedo S/A (CNPJ nº 14.998.371/000119), anteriormente denominada Águia S/A e que incorporou em dezembro de 2006 a empresa J. Macedo S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100), apresentou GFIPs: com movimento no período de agosto/1999 a fevereiro/2000 (indicando atividade operacional), sem movimento no período de março/2000 a fevereiro/2007 (indicando ausência de atividade operacional), com movimento em março/2007 (indicando a retomada da atividade operacional);

ii) a empresa J. Macedo S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100), anteriormente denominada Lapa Alimentos S/A, que incorporou em julho de 2003 a empresa J. Macedo Alimentos Nordeste S/A (CNPJ nº 03.439.436/000170) e posteriormente foi incorporada pela empresa Águia S/A (CNPJ 14.998.371/000119), apresentou GFIPs com movimento no período de junho/1998 a março/2007 (indicando atividade operacional) e GFIPs sem movimentos no período de abril/2007 a agosto/2007 (indicando ausência de atividade operacional);

iii) a empresa J. Macedo Alimentos Nordeste S/A (CNPJ nº 03.439.436/000170), anteriormente denominada E. G. A. Comércio e Indústria S/A e que foi incorporada pela empresa Lapa Alimentos S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100): não apresentou GFIPs no período de janeiro/1999 a fevereiro/2000 (indicando ausência de atividade operacional), apresentou GFIPs com movimento no período de março/2000 a janeiro/2004 (indicando atividade operacional), não apresentou GFIPs no período de fevereiro/2004 a dezembro /2007 (indicando ausência de atividade operacional).

Após a apresentação desses dados, a autoridade fiscal passa a apresentar a sua análise sobre as alterações societárias que envolveram as referidas empresas e suas conseqüências sobre a utilização de prejuízos acumulados para reduzir a base de cálculo dos tributos lançados.

Constatou que a empresa autuada (CNPJ nº 14.998.371/000119) registrava um prejuízo fiscal acumulado de R\$ 100.611.938,68 e uma base negativa de CSLL acumulada de R\$ 83.498.431,06 em 31/12/2006, data em que incorporou a empresa J. Macedo S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100) e assumiu a denominação desta. Nos anos seguintes, a autuada aproveitou parte desses prejuízos conforme as tabelas seguintes:

IRPJ		
DATA	COMPENSAÇÃO	PREJUÍZO ACUMULADO
31/12/2006		R\$ 100.611.938,68
31/12/2007	R\$ 11.237.488,63	R\$ 89.374.450,05
31/12/2008	R\$ 7.503.517,16	R\$ 81.870.932,89
Total compensado: R\$ 18.741.005,79		

CSLL		
DATA	COMPENSAÇÃO	PREJUÍZO ACUMULADO
31/12/2006		R\$ 83.498.431,06
31/12/2007	R\$ 11.107.365,94	R\$ 72.391.065,12
31/12/2008	R\$ 7.487.291,61	R\$ 64.903.773,51
Total compensado: R\$ 18.594.657,55		

Quanto à empresa incorporada, J. Macedo S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100), esta não teve nenhum saldo de prejuízo fiscal e/ou de base de cálculo negativa de CSLL compensado pela sua sucessora.

A partir dos fatos relatados, mormente o fato de a empresa autuada ter ficado sem atividade operacional no período de março/2000 a fevereiro/2007, retomando sua atividade produtiva apenas após a referida incorporação (março/2007), associado ao fato de ambas as empresas, incorporadora e incorporada, pertencerem ao mesmo grupo empresarial, a autoridade autuante chegou à seguinte conclusão:

De onde se CONCLUI, que a materialização da presente "INCORPORAÇÃO" não tinha como pressuposto, a racionalização de custos operacionais das partes envolvidas (ÁGUIA S/A e J MACEDO S/A) e seus correspondentes resultados econômicos e fiscais obtidos, mas TÃO SOMENTE os BENEFÍCIOS FISCAIS dela decorrentes, haja vista que a INCORPORADORA (ÁGUIA S/A) na data do evento, era e é detentora de um estoque elevado de Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas da CSLL, que dificilmente poderiam ser reduzidos, ao longo de períodos futuros, caso mantivesse a mesma estrutura de Receitas e Despesas DECLARADAS em suas DIPJ's, nos anos-calendário posteriores a 2006 (data do evento da "INCORPORAÇÃO") e que encontram-se relatadas no subitem 13.4 e seu desdobramento em 13.4.2, se não lançasse mão do artifício da "INCORPORAÇÃO" da J MACEDO S/A, CNPJ 72.027.014/000100, com a finalidade única de compensar seus Prejuízos fiscais e Base de Cálculo Negativas da CSLL, com a resultante final da apuração de seu Lucro Real, após o ajuste de seu Lucro Líquido e dos correspondentes ajustes da CSLL. Outrossim, os lucros auferidos em períodos posteriores ao

evento da "INCORPORAÇÃO" a partir do ano-calendário de 2007, compensáveis com seus Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas da CSLL, derivam das atividades lucrativas ou produtivas, desempenhadas pela "INCORPORADA" J MACEDO S/A. Portanto, o que ocorreu na verdade, foi que a ÁGUIA S/A (atual J MACEDO S/A), foi INCORPORADA pela J MACEDO S/A, CNPJ 72.027.014/00000, que teve como única alteração, a mudança de seu CNPJ pelo CNPJ da ÁGUIA S/A (14.998.371/000119), fatos que determinam a VEDAÇÃO das compensações realizadas, conforme preceituado no artigo 514 do Decreto nº 3.000(RIR/99).

De efeito, as bases de cálculo dos tributos foram ajustadas pela adição dos valores considerados indevidamente compensados, operando-se as exigências aqui impugnadas.

Cientificado pessoalmente dos lançamentos em 14/12/2012 (fls. 239, 251 e 260), o contribuinte apresentou impugnação em 15/01/2013 (fls. 5785/5819). Em sua peça de defesa, o impugnante apresenta, em resumo, as seguintes alegações:

i) não houve qualquer declaração falsa ou enganosa nos documentos societários relativos à incorporação em causa; na ata que aprovou a incorporação, o impugnante afirmou ser uma empresa que "explora atividade de administração de operações comerciais e industriais nos ramos anexos de alimentação em geral"; de fato, a empresa Águia desempenhou atividades de holding que consistiam na administração de empresas investidas que atuavam na produção e comércio de alimentos em geral (J. Macedo Alimentos Nordeste S.A., Cipolin S.A., Cervejaria Astra S.A., etc);

ii) não há qualquer artificialidade na operação, eis que realizada entre duas empresas operacionais e que pertenciam ao mesmo grupo econômico; ainda que não tenha exercido atividade industrial no período de 2000 a 2006, a empresa Águia se manteve operacional durante todo o período que antecedeu à incorporação, tendo realizado atividades de holding, além de desempenhar papel importante no saneamento das dívidas do grupo, auferindo receitas financeiras substanciais e, assim, pagando Imposto de Renda e CSLL;

iii) a incorporação não foi realizada apenas para permitir a utilização do estoque de prejuízos da empresa Águia, já que essa empresa, nos anos anteriores à incorporação, era uma empresa lucrativa e que vinha compensando os seus prejuízos acumulados;

iv) a incorporação pela empresa Águia, baseada em motivos empresariais e econômicos verdadeiros e legítimos, obedeceu a todas as prescrições legais para a sua realização, inexistindo no direito brasileiro qualquer dispositivo legal que proíba que uma empresa ativa que desenvolve as atividades de holding incorpore uma empresa do grupo econômico com atividade industrial;

v) a autoridade autuante desconsiderou a incorporação realizada sem que tenha feito qualquer acusação de simulação, o que torna essa desconsideração ilegal, uma vez que não há no ordenamento jurídico pátrio uma norma geral antielisiva, a aplicação do artigo 116 do CTN depende de regulamentação por lei ordinária e a vedação à analogia para se cobrar tributo impede a adoção das teorias da substância sobre a forma, do abuso de direito ou de tributação de negócios em razão de suas finalidades econômicas ou da intenção das partes de apenas economizar tributos.

NULIDADES

Por fim, o impugnante propugna pela nulidade dos lançamentos, uma vez que o MPF nº 03.0.01.00.2011.000016 teria sido extinto, por decurso de prazo, em 14.11.2011, um ano antes dos lançamentos. Prossegue afirmando que, apesar de terem sido realizadas prorrogações do referido MPF, a prorrogação realizada para 14.09.2011, levando o prazo para 120 adiante, somente poderia ter sido realizada para estender o prazo em 60 dias, em razão da limitação imposta pela Portaria RFB nº 11.371, de 2007, vigente na data de emissão do referido MPF, considerando ainda que a Portaria RFB nº 3.014, de 2011, não pode retroagir para alcançar as fiscalizações em curso na data de sua introdução no ordenamento jurídico.

Na mesma linha, reclama da nulidade dos lançamentos de CSLL, uma vez que esse tributo não estava originalmente incluído no objeto da fiscalização, conforme o MPF supracitado, embora tenha sido incluído em 10.12.2012, ou seja, quatro dias antes da ciência dos autos de infração, o que fere o devido processo legal, o princípio da segurança jurídica e da não surpresa."

Impugnação às fls. 5.785/5.998.

Decisão de primeira instância às fls. 6.066/6.754, assim ementada:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PIC. FRETE. AJUSTE.

É possível incluir o valor do frete no cômputo do preço praticado e do preço parâmetro, desde que essa inclusão ocorra simultaneamente em ambos os cálculos e sejam realizados os ajustes necessários para garantir a isonomia de condições de negócio em relação a esse custo.

PARTICIPAÇÃO NO RESULTADO.

A participação no resultado atribuída a dirigente ou administrador tem sua dedução como despesa vedada apenas quando aquele não é empregado. A apropriação de despesa com participações no resultado em período de apuração posterior ao devido não é causa suficiente para que seja realizado um lançamento tributário, uma vez que não há prejuízo para a Fazenda.

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Somente o montante que for subvencionado e efetivamente utilizado na implantação ou expansão do empreendimento econômico compromissado pode escapar da tributação, embora não seja exigível uma correlação financeira e temporal entre uma disponibilidade e as aplicações.

INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

A incorporação de uma empresa por um de seus acionistas, de forma que este passou a ser capaz de gerar lucros em maior quantidade e assim compensar de maneira mais rápida os seus prejuízos acumulados, não configura, em si, uma fraude ou um abuso de direito, não havendo fundamentação jurídica a sustentar, em tese, a desconsideração do negócio.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2007, 2008

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática, e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aos lançamentos decorrentes aplica-se a mesma decisão do principal.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007, 2008

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NATUREZA INSTRUMENTAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de planejamento, não contaminando a ação fiscal se emitido com eventuais falhas."

Ciência da decisão de primeira instância no dia 12/06/2013, às fls. 6.055.

Recurso voluntário às fls. 6.057/6.754, com entrada na repartição de origem no dia 08/07/2013. Nesta oportunidade, a Recorrente aduz o seguinte:

1) ao término do procedimento fiscal, foi cientificada da lavratura de auto de infração tendo como objeto a exigência de créditos tributários relativos a fatos ocorridos em 2007 e 2008, com fundamento na suposta prática das seguintes infrações à legislação tributária:

(i) compensação indevida de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL, em virtude da incorporação da J Macedo pela Águia S/A;

(ii) exclusão não autorizada na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL de valores correspondentes a cotas do parcelamento PAEX;;

(iii) dedução indevida de despesas com quebras de estoque no ano-calendário de 2008;

(iv) dedução indevida de pagamentos de participações no lucro (PLR);

(v) exclusão indevida da apuração do lucro real e da base negativa de valores de benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados da Bahia e do Ceará (DESENVOLVE E PROVIN/FDI);

(vi) excesso de apropriação de custos relativos a operações de importação de trigo realizadas junto à empresa vinculada;

2) devidamente cientificada, a Recorrente realizou o pagamento das exigências fiscais referentes às infrações constantes dos itens (ii) e (iii) acima, impugnando os autos de infração quanto aos itens restantes;

3) o acórdão recorrido, com muita propriedade e acerto, determinou o cancelamento da quase totalidade dos supostos créditos tributários de IRPJ e CSLL, ao reconhecer:

(i) a inexistência de excesso de apropriação de custos relativos a operações de importação de trigo realizadas junto à empresa vinculada, uma vez constatado o erro cometido pela autoridade fiscal no cálculo do preço parâmetro;

(ii) possibilidade de dedução das despesas com PLR;

(iii) possibilidade de exclusão de valores relativos ao benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia (DESENVOLVE) e da maior parcela do benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Ceará (PROVIN/FDI), em razão da prova da utilização das disponibilidades nos empreendimentos e;

(iv) a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL, em virtude da legítima incorporação da J. MACEDO pela ÁGUIA S/A;

3) não obstante os referidos acertos, o acórdão recorrido entendeu por manter uma pequena parcela da autuação relativamente: (i) à parcela do PLR relativa a valores pagos a pessoas que exercem cargos de direção na Recorrente, com a suposição de que prestam serviços sem vínculo empregatício; e (ii) à parcela de R\$ 4.999.044,00 do valor total de benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado do Ceará (total de R\$ 21.845.684,79), já que as notas fiscais que amparavam aquela parcela haviam sido emitidas contra estabelecimento da Recorrente situado no Estado de São Paulo. Todavia, o acórdão recorrido deve ser parcialmente reformado, já que não pode prevalecer a parcela que remanesceu dos créditos tributários de IRPJ de CSLL.

A) RAZÕES DE REFORMA PARCIAL DO ACÓRDÃO RECORRIDO:

A.1) Necessidade de dedução dos valores pagos a título de participação nos resultados:

4) com relação aos valores pagos pela Recorrente a título de participação nos resultados no ano de 2007, a fiscalização efetuou a sua glosa no auto de infração com base nas seguintes alegações: (i) não caberia "a apropriação dessas exclusões em seu Lucro Líquido por ocasião da apuração de seu Lucro Real, bem como nos Ajustes de sua CSLL, haja vista tais exclusões pertencerem a outra entidade jurídica [empresa incorporada]"; e (ii) tal exclusão teria desrespeitado o regime de competência, "uma vez que os fatos objeto de glosa foram registrados no LALUR e DIPJ somente no ano-calendário de 2007, ou seja, no ano posterior aos fatos ocorridos";

5) portanto, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal ("TVF"), a referida glosa foi exclusivamente fundamentada no suposto erro quanto ao período em que foram apropriadas as despesas com participações no resultado (no entender da Fiscalização, no ano de 2006, e não em 2007), embora o auto de infração, de forma genérica e sem qualquer conclusão,

mencione a uma suposta indedutibilidade dos valores pagos a algumas pessoas que, aparentemente, não seriam funcionários, mas, sim, administradores estatutários;

6) é fundamental deixar aqui registrado que o auto de infração não efetuou a glosa dos valores pagos aos supostos administradores estatutários, pois se restringiu à glosa do valor total pago a título de PLR, com amparo na existência de erro quanto ao período de apropriação da despesa;

7) o acórdão recorrido, com bastante acerto, afastou a alegação do auto de infração, ao fixar que a Recorrente é sucessora da pessoa jurídica que havia se comprometido a pagar o PLR. Também asseverou-se, não obstante a alusão ao descumprimento do regime da competência, que a postergação no reconhecimento da despesa não implicou qualquer dano ao erário, nos termos do Parecer Normativo CST nº 57/1979;

8) ora, ao assim entender, deveria ter cancelado integralmente as exigências fiscais, já que não prevaleceu o fundamento utilizado pelo auto de infração para glosar a referida dedução. Não poderia, como fez, manter uma parcela da exigência relativa a pagamento a supostos diretores sem vínculo empregatício, já que, repita-se, tal tema foi tratado apenas de forma genérica e sem conclusão pelo TVF;

9) por outro lado, e ainda que se pudesse concluir, como fez o acórdão recorrido, que o auto de infração, autonomamente, glosou a parcela de PLR paga a supostos dirigentes sem vínculo empregatício - o que se admite somente *ad argumentandum* -, a referida glosa deveria ser integralmente cancelada, eis que: (i) parte dos dirigentes mencionados no Termo de Verificação Fiscal, na maioria executores de cargos de gerência, são funcionários da Recorrente, o que torna dedutíveis os valores que lhes foram pagos a título de PLR (art. 359 do RIR/99); (ii) os diretores estatutários da Recorrente não integram o seu programa de PLR, sendo que os valores constantes do TVF são, na verdade, parte da remuneração de tais diretores e, portanto, dedutíveis;

A.1.1) PLR DE GERENTES COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO

10) o acórdão recorrido manteve a glosa das despesas, relativas às participações nos resultados, pagas a supostos administradores estatutários mencionados no TVF, no valor total de R\$ 1.234.016,18, sob a alegação de que seriam dedutíveis somente os valores pagos a diretores empregados, sendo que a Recorrente não teria feito prova de tal vínculo;

11) importa aqui esclarecer que a Recorrente não havia feito prova do vínculo dos dirigentes, já que entende que o fundamento para a glosa do PLR não foi a existência ou não de vínculo empregatício dos diretores, mas, sim, a questão do período em que tal valor deveria ter sido apropriado;

12) conforme reconhecido pelo acórdão recorrido, é inquestionável que o artigo 359 do RIR/99 autoriza a dedução de despesa de participação no resultado atribuída a dirigente que tenha vínculo empregatício com a empresa;

13) é exatamente essa a situação das seguintes pessoas mencionadas no TVF, em relação às quais jamais poderia ter sido mantida a autuação:

a) Cláudio Antonio Ambrósio Gomes: exerce a função de controller corporativo, tendo sido admitido pela Recorrente em 29/08/2005, conforme demonstra o contrato de trabalho anexo (doc. 2);

b) Delossil Costa de Oliveira: exerce função de gerente regional de vendas, tendo sido admitido em 17/07/2006, conforme contrato de trabalho anexo (doc. 3);

c) José Souza Silva: exerce a função de gerente corporativo de RH, tendo sido admitido em 13/01/2003, conforme contrato de trabalho anexo (doc. 4);

d) Marly Aparecida Parra Bassalob: admitida em 21/02/2006 para exercer a função de gerente de grupo de produtos, conforme contrato de trabalho (doc. 5); e

e) Paulo Camillo: exerce a função de gerente jurídico, tendo sido admitido em 13/08/1984, sendo que ainda permanece no quadro de funcionários da Recorrente, conforme atestam o Registro de Empregado e a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP ora anexados (doc. 6);

14) verifica-se que, apesar de exercerem funções de gerência, as referidas pessoas possuem vínculo empregatício com a Recorrente, vínculo esse que se iniciou antes do pagamento dos valores relativos a participações no resultado;

A.1.2) DA POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DOS VALORES PAGOS A DIRETORES ESTATUTÁRIOS

15) com relação às demais pessoas mencionadas no TVF, cabe esclarecer que se trata dos seguintes diretores estatutários, regularmente nomeados por meio de seu Conselho de Administração, conforme demonstram as atas de reunião anexas (doc. 7):

a) Amarílio Proença de Macedo (presidente do Conselho);

b) Eiron Pereira da Silva (diretor de operações);

c) Jacob Dalvanil Cremasco (diretor comercial); e

e) Marcos Tadeu de Oliveira (diretor financeiro);

16) é importante aqui ressaltar que, ao contrário do que constou do TVF, os referidos diretores não participam do Programa de Participação nos Lucros da Recorrente, pois este é exclusivo para funcionários;

17) pode-se ver, na verdade, que a Fiscalização confundiu-se, no TVF, uma vez que os valores recebidos pelos diretores estatutários referem-se a bônus pagos em retribuição ao desempenho nas funções administrativas, o que é parte integrante da suas remunerações;

18) com efeito, nos termos do Parecer Normativo CST nº 18/85, considera-se remuneração dos diretores e administradores o valor bruto de todos os pagamentos ou créditos realizados em retribuição pelo desempenho referidos cargos, funções ou empregos;

19) ora, os valores pagos ou creditados ao titular, sócios, diretores ou administradores das empresas, a título de remuneração, fixados livremente e correspondentes à

efetiva prestação de serviços, podem ser considerados integralmente como custo ou despesa operacional, no resultado da pessoa jurídica, independentemente de qualquer restrição, condição ou limite de valor;

20) nesse sentido, vale ressaltar que o art. 88, XIII da Lei nº 9.430/96 revogou, a partir de 1º de janeiro de 1997, os limites existentes para dedutibilidade do pagamento das remunerações pagas aos sócios, diretores ou administradores da pessoa jurídica, inclusive os membros do Conselho de Administração, de modo que por ocasião do pagamento dos valores aqui em discussão (realizados em 2007) já não vigorava qualquer limitação na dedução supramencionada;

21) diante disso, e considerando que os valores pagos aos diretor estatutários possuem natureza remuneratória, faz-se necessária a reforma do acórdão recorrido, de modo a excluir quaisquer exigências relativas a tais valores;

B) REGULARIDADE DAS DEDUÇÕES DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

22) alegou o acórdão recorrido que, nos termos do Parecer Normativo CST nº 112/78, são necessárias três as características essenciais de uma subvenção para investimento, as quais, se reunidas, autorizam sua exclusão na apuração do lucro real e da base negativa de CSLL: 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;

23) assim, o acórdão recorrido entendeu que "somente o montante que for subvencionado e efetivamente utilizado na implantação ou expansão do empreendimento econômico compromissado pode escapar da tributação";

24) com base em tal premissa, concluiu o acórdão recorrido pela impossibilidade de inclusão dos valores relativos ao incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia (DESENVOLVE), na medida em que o somatório das notas fiscais apresentadas pela RECORRENTE (no total de R\$ 2.786.838,38) é superior ao valor total disponibilizado em razão da subvenção (R\$ 1.251.784,44);

25) com relação aos valores decorrentes do incentivo fiscal concedido pelo Estado do Ceará (PROVIN/FDI), no montante total de R\$ 21.845.684,79, o acórdão recorrido entendeu por manter as exigências fiscais no valor de R\$ 4.999.044,00, o que corresponde ao total das notas fiscais emitidas contra filial da Recorrente estabelecida fora do Estado do Ceará e cujo CNPJ diverge do CNPJ constante do protocolo de intenções que sustenta o programa de incentivo;

26) conforme se demonstrará, o entendimento adotado no acórdão recorrido deve ser prontamente revisto por este CARF, eis que a Recorrente atendeu os requisitos exigidos pela legislação para excluir os valores do benefício fiscal do PROVIN/FDI da apuração do IRPJ e da CSLL:

B.1) DIREITO DE EXCLUSÃO DO INCENTIVO FISCAL DE ICMS CONCEDIDO PELO ESTADO DO CEARÁ (PROVIN/FDI)

27) está correto o procedimento adotado pela Recorrente, ao excluir, na apuração do lucro real, a integralidade do benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Ceará (PROVIN/FDI), já que foram cumpridos todos os requisitos exigidos para caracterizá-la como subvenção para investimento, isto é: (i) os referidos valores são transferências de capital do Poder Público para o contribuinte como incentivo para a modernização/ampliação de plantas industriais, com vistas ao desenvolvimento econômico e social do Estado concedente; e (ii) a Recorrente destinou os citados valores para a conta de reserva de investimentos, que substituiu a conta de reserva de capital, a teor do artigo 443 do RIR/99;

28) portanto, tratando-se de subvenção para investimento, é relevante não só a intenção da pessoa que a transmite (Estado do Ceará), como também a destinação do valor pela pessoa que a recebe;

29) isto significa dizer que, além de o benefício ser uma transferência do Poder Público para incentivar a expansão ou a modernização de instalações industriais, o beneficiário deve afetá-lo a uma conta de reserva, a fim de que, desse modo, tal valor possa ser considerado uma subvenção para investimento;

30) ocorre que tais requisitos foram atendidos, o que, aliás, é incontroverso, eis que reconhecido pelo próprio TVF nº 2, afinal a Recorrente destinou os referidos valores para a conta de reserva de incentivos, que substituiu a conta de reserva de capital, extinta pelo art. 19 da Lei nº 11.638/0;

31) para fins de comprovação do que acima se expõe, a Recorrente juntou em sua impugnação a Ata de Assembléia Geral Ordinária e Extraordinária de 28/04/2009, na qual se constata que os valores decorrentes dos benefícios fiscais obtidos com os programas DESENVOLVE e PROVIN (R\$ 24.356.424,01) foram contabilizados como Reserva de Incentivos Fiscais, que substituiu a conta de Reserva de Capital (vide item (ii) das "Deliberações" da referida Ata - (doc. 9 da impugnação);

32) também é preciso destacar que o precitado tratamento (destinação dos incentivos fiscais para a Reserva de Incentivos) tem sido adotado consistentemente pela Recorrente, conforme se verifica das Atas que aprovaram seus balanços dos exercícios de 2009, 2010 e 2011 (vide doc. 10 da impugnação);

33) esclareça-se, ademais, que a Lei nº 11.941/09, que instituiu o Regime Tributário de Transição - RTT, reiterou a não tributação das subvenções para investimento, nos termos de seu art. 18;

B.2) INEXISTÊNCIA DA OBRIGAÇÃO DE VINCULAÇÃO

34) anote-se, ainda, que o acórdão recorrido cometeu o equívoco de considerar, como condição para o tratamento tributário em matéria de imposto de renda, a comprovação de que os valores do benefício fiscal foram efetivamente utilizados em investimentos para a implantação ou expansão do empreendimento industrial;

25) tal exigência pode até ser condição para fruição do benefício fiscal no domínio do ICMS, se assim estiver previsto na lei concessiva desse benefício. No entanto, para fins de imposto de renda, a lei tributária apenas condiciona a não tributação pelo IRPJ ao registro em conta de reserva, sem que seja necessária a efetiva e imediata aplicação do benefício em bens do permanente, pela simples razão de que a natureza de transferência de

capital (qualificação que importa, no domínio do imposto de renda) não se modifica se a destinação dada pelo beneficiário for a criação de bens de produção ou aplicação em capital financeiro;

26) é fundamental ter presente que a jurisprudência dominante deste Conselho tem reconhecido que o benefício fiscal aqui em discussão (PROVIN/FDI) é subvenção para investimento passível de exclusão do lucro real, não podendo ser exigido do contribuinte, para tal fim, que comprove a efetiva destinação dos valores na aquisição de bens do ativo, como ilegitimamente fez o acórdão recorrido, seguindo a enganosa orientação do PN CST nº 112/1978, que se pauta por uma vinculação inexistente na lei, o que já mereceu a crítica deste Conselho, no voto do Conselheiro Natanael Martins no Acórdão n§ 107-05.912;

27) considerando que a Recorrente cumpriu os requisitos exigidos pela legislação do imposto de renda para tratar os benefícios fiscais de ICMS como subvenção de investimento, deveria o acórdão recorrido ter cancelado integralmente as exigências de IRPJ e de CSLL sobre os valores do PROVIN/FDI;

28) no entanto, caso se entenda, como o acórdão recorrido, que a exclusão dos benefícios fiscais da base do IRPJ e da CSLL depende da efetiva demonstração dos investimentos realizados pela empresa beneficiária, ainda assim deveriam ter sido integralmente canceladas as exigências relativas ao PROVIN/FDI, porquanto a Recorrente apresentou, durante a fiscalização, notas fiscais (emitidas nos anos de 2006 a 2008) que comprovam o investimento, no estabelecimento, em valor muito superior ao benefício fiscal concedido;

29) porém, ainda que fossem desconsideradas as notas fiscais emitidas em face de filial da Recorrente localizada fora do Estado do Ceará (no valor de R\$ 4.999.044,00), as notas fiscais remanescentes são suficientes para amparar a exclusão integral do incentivo fiscal concedido no âmbito do PROVIN/FDI (R\$ 21.845.684,79);

III) DA IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS SOBRE O MONTANTE DE R\$ 4.999.044,00

30) de fato, a Recorrente realizou, e vem realizando, diversos investimentos e aquisições para a expansão e melhoria das suas unidades localizadas em Fortaleza/CE, conforme o comprovado ao longo da fiscalização, durante a qual apresentou diversas notas fiscais, emitidas nos anos de 2006 a 2008, que evidenciam os investimentos executados no empreendimento incentivado;

31) entretanto, conforme reconhecido pelo próprio acórdão recorrido, a "fiscalização analisou apenas as notas fiscais emitidas em 2008, que atingem o montante de R\$ 11.875.128,73", tendo desconsiderado as notas fiscais emitidas no período de 2006 a 2007;

32) sucede que, não obstante ter reconhecido a necessidade de considerar válidas as notas fiscais emitidas em 2006/2007, o acórdão recorrido manteve as exigências fiscais sobre o valor de R\$ 4.999.044,00, que corresponde ao valor das notas fiscais emitidas contra o estabelecimento da Recorrente situado em São Paulo, as quais, portanto, não seriam aptas a comprovar investimentos no Ceará;

33) a despeito disso, mesmo desconsiderando o valor das referidas notas fiscais, a Recorrente comprovou investimentos no estabelecimento do Ceará em valor superior (R\$ 24.189.635,35) ao montante glosado pelo auto de infração (R\$ 21.845.684,79);

34) com efeito, nos termos da petição apresentada no curso da fiscalização em 27/07/2012 (doc. 8), a Recorrente esclareceu a contabilização dos investimentos realizados com recursos oriundos dos incentivos fiscais relativos ao DESENVOLVE (Estado da Bahia) e ao PROVIN/FDI (Estado do Ceará), os quais foram acompanhados de cópias: (i) dos razões de cada uma das contas contábeis, demonstrando os lançamentos de forma individualizada; e (ii) das notas fiscais correspondentes aos lançamentos efetuados;

35) especificamente no que tange ao PROVIN/FDI, a Recorrente comprovou a aplicação dos recursos no empreendimento incentivado mediante a apresentação de cópias das notas fiscais contabilizadas nas seguintes contas: (i) conta contábil 13210220 (Ampliação dos Diagramas A/B), correspondente aos custos com aquisições de máquinas, equipamentos e demais custos de instalações e montagens de máquinas nos Moinhos A e B, cujos investimentos, em 2007, alcançaram a cifra de R\$ 13.851.037,93 e, em 2008, o montante de R\$ 3.462.512,69, totalizando o valor de R\$ 17.313.550,62 (vide razão anexo - doc. 9). Deste montante, foram apresentadas à Fiscalização, por amostragem, cópias das notas fiscais de maiores valores, cujo total perfazia o montante de R\$ 8.881.550,88 (doc. 10). Em complemento, a Recorrente apresenta, em anexo, também por amostragem, novo lote de notas fiscais relativas ao ano de 2007, as quais perfazem o valor de R\$ 4.467.610,93 (doc. 11); (ii) conta contábil 13210222 (Projeto SAP - ERP), relativa às aquisições de equipamentos e serviços de informática, no montante de R\$ 11.875.128,73 (doc. 12);

37) assim, ainda que se desconsiderem as notas fiscais emitidas contra o estabelecimento de São Paulo, no valor de R\$ 4.999.044,00, as quais integram a conta contábil 13210222 (Projeto SAP - ERP), a Recorrente faz prova de investimentos no valor total de R\$ 24.189.635,35, sendo R\$ 17.313.550,62 da conta contábil 13210220 (Ampliação dos Diagramas A/B), e R\$ 6.876.084,73 da conta contábil 13210222 (Projeto SAP - ERP);

38) a tabela abaixo bem ilustra a comprovação de investimento em valores superiores ao montante obtido com o benefício fiscal do PROVIN/FDI:

DESCRIÇÃO	VALOR
Documentos apresentados no curso da fiscalização	R\$ 29.188.679,35
Notas fiscais desconsideradas	R\$ 4.999.044,00
Valor dos investimentos reconhecidos pelo acórdão	R\$ 24.189.635,35
Valor do benefício fiscal (PROVIN/FDI)	R\$ 21.845.684,79
Diferença a maior (investimentos - benefícios)	R\$2.343.950,56

Processo nº 10380.732850/2012-49
Acórdão n.º **1301-002.157**

S1-C3T1
Fl. 6.787

39) Disso resulta, pois, a necessidade de reforma parcial do acórdão recorrido, porquanto não devem remanescer quaisquer exigências fiscais relativas aos benefícios fiscais oriundos da habilitação ao PROVIN/FDI (R\$ 21.845.684,79) já que os investimentos realizados e comprovados pela Recorrente superam o montante total do benefício;

40) diante do exposto, requer-se provimento integral ao presente recurso voluntário, de forma a reformar parcialmente o Acórdão nº 08025.317, de 17 de abril de 2013, da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (DRJ/FOR), para o fim de cancelar integralmente o auto de infração lavrado em face da ora Recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

De início, o recurso de ofício.

A tabela abaixo resume o resultado do julgamento na instância *a quo*:

TRIBUTO	FATO GERADOR	INFRAÇÃO	VALOR LANÇADO (R\$)	VALOR MANTIDO (R\$)
IRPJ	31/12/2007	Preços de transferência	8.708.130,09	0,00
IRPJ	31/12/2007	Participações	5.021.690,77	1.234.016,18
IRPJ	31/12/2008	Desenvolve	1.251.784,44	0,00
IRPJ	31/12/2008	Provin	21.845.684,79	4.999.044,00
IRPJ	31/12/2007	Prejuízos acumulados	11.237.488,63	0,00
IRPJ	31/12/2008	Prejuízos acumulados	7.505.517,16	0,00
CSLL	31/12/2007	Participações	5.021.690,77	1.234.016,18
CSLL	31/12/2008	Desenvolve	1.251.784,44	0,00
CSLL	31/12/2008	Provin	21.845.684,79	4.999.044,00
CSLL	31/12/2007	Preços de transferência	8.708.130,09	0,00
CSLL	31/12/2007	Prejuízos acumulados	11.107.365,94	0,00
CSLL	31/12/2008	Prejuízos acumulados	7.487.291,61	0,00

Vê-se, portanto, que o montante exonerado supera o limite de alçada da Portaria MF nº 3/2008. Assim, estão presentes os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Segundo a autuada, o Fisco lavrou autos de infração tendo como objeto a exigência de créditos tributários relativos a fatos ocorridos em 2007 e 2008, com fundamento na prática das seguintes infrações à legislação tributária:

(i) compensação indevida de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL, em virtude da incorporação da J Macedo pela Águia S/A;

(ii) exclusão não autorizada na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL de valores correspondentes a cotas do parcelamento PAEX;;

(iii) dedução indevida de despesas com quebras de estoque no ano-calendário de 2008;

(iv) dedução indevida de pagamentos de participações no lucro (PLR);

(v) exclusão indevida da apuração do lucro real e da base negativa de valores de benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados da Bahia e do Ceará (DESENVOLVE E PROVIN/FDI);

(vi) excesso de apropriação de custos relativos a operações de importação de trigo realizadas junto à empresa vinculada;

Informa a autuada que, depois de devidamente cientificada dos mencionados lançamentos, efetuou o pagamento das exigências fiscais referentes às infrações constantes dos itens (ii) e (iii) acima, impugnando os autos de infração quanto aos itens restantes.

Com efeito, a DRJ confirma, à fl. 6.008, que o primeiro item dos autos de infração de IRPJ e de CSLL se refere à glosa de despesa indedutível, matéria não impugnada em primeira instância. Vale dizer que sobre tal matéria não se instaurou litígio.

Outro item não impugnado são as exclusões indevidas, refletidas no item 3 do auto de infração de infração de IRPJ e item 2 do auto de infração de CSLL. Também sobre tal matéria não há litígio.

Os demais itens da relação acima foram contestados em primeira instância e por ela afastados, integral ou parcialmente, das exigências de IRPJ e CSLL.

Passando ao primeiro item contestado, adotando a sequência do auto de infração de IRPJ: PREÇO DE TRANSFERÊNCIA.

A DRJ proveu integralmente a impugnação apresentada pela autuada em relação ao preço de transferência, excluindo a parcela que a Fiscalização glosara, relativa ao custo de importação de trigo adquirido de pessoa vinculada, no ano-calendário de 2007, no montante de R\$ 8.708.130,09.

Destaque-se o pronunciamento da autoridade julgadora *a quo*:

"O demonstrativo XVII (fls. 142/145) revela os dados de quarenta e três operações em que o atuado teria comprado trigo em grão da empresa Cipolin S/A, uma empresa vinculada à autuada e situada no Uruguai, conforme os documentos entregues pela empresa fiscalizada, em resposta à Intimação 03/2011 (fls. 584/750). A partir desses dados, a autoridade fiscal encontrou o preço médio dos produtos comprados (R\$ 404,96) e o preço médio dos fretes (R\$ 50,55), chegando ao preço praticado de R\$ 455,51 (404,96 + 50,55).

O demonstrativo XVIII (fls. 146/147) aponta os dados de trinta e três operações em que a empresa Cipolin S/A vendeu o mesmo produto acima referido para as empresas Ceval International Ltd e Bunge Alimentos S/A, duas empresas não vinculadas à exportadora, conforme os mesmos documentos entregues pelo atuado, em resposta à Intimação 03/2011 (fls. 584/750). Esses dados foram utilizados para chegar ao preço parâmetro de R\$ 430,97.

O demonstrativo XIX (fl. 148) aponta a diferença entre o preço parâmetro e o preço praticado (R\$ 24,54) e apura o imposto devido, em virtude da glosa do respectivo excesso de custo.

Por seu turno, o impugnante afirma que o preço parâmetro foi calculado de forma errada. Alega que a autoridade fiscal tratou da mesma forma as operações utilizadas para se chegar ao preço parâmetro, apesar de terem sido realizadas em condições de negócio diferentes, demandando o ajuste imposto pelo artigo 9º da IN SRF nº 243, de 2002, o que não foi feito.

De fato, dentre as trinta e três faturas utilizadas para calcular o preço parâmetro, o frete é apontado em apenas quatorze. Diante da evidência de condições de negócio diferentes, era mister a aplicação do art. 9º da referida IN SRF 243, de 2002. Ao ratear o frete de quatorze operações entre as mercadorias das trinta e três operações coletadas, a fiscalização subavaliou o frete médio, reduzindo, de efeito, o preço parâmetro. Caso o frete médio fosse calculado com base apenas nas quatorze operações com frete conhecido, o valor encontrado seria de R\$ 60,76 (fl. 6005). Somando-se este valor ao preço FOB médio de R\$ 408,11 (demonstrado acima), o preço parâmetro ajustado (com as mesmas condições de negócio) seria de R\$ 468,88 e também não haveria lançamento tributário.

Portanto, deve-se exonerar a exigência relativa a esta matéria;"

Entendo que a decisão da DRJ não merece reparo.

Os critérios do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, para o estabelecimento de preços parâmetros de dedutibilidade de custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos constantes de documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, submetiam-se, na época dos fatos apurados pela Fiscalização, à regulamentação infralegal da Instrução Normativa SRF nº 243/2002. Portanto, para o deslinde da questão em exame, o julgador deve observar a disciplina regulamentar da então vigente da IN SRF nº 243/2002.

Em primeiro lugar, explique-se que o artigo 18, § 6º da Lei nº 9.430/1996, em sua redação original, prescrevia a integração do valor do frete ao custo do bem importado, desde que o ônus daquele fosse assumido pelo importador. No entanto, para fins de comparação entre o preço parâmetro e o praticado pelo contribuinte, a teor do disposto no artigo 4º, §§ 4º e 5º, da revogada IN SRF nº 243/2002, os valores do frete e do seguro poderiam ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior, contanto que fossem considerados no preço praticado. Repare-se, a propósito, o texto dos aludidos parágrafos do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002:

“Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

...

§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

§ 5º Nos preços apurados com base nos métodos dos arts. 8º e 13, os valores referidos no § 4º poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado, para efeito de comparação”

Ora, se tais dispositivos refletiam que os valores de frete e seguro poderiam ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior, desde que aqueles valores fossem considerados no preço praticado, na hipótese em que os valores de frete efetivamente tenham

vido somados ao preço praticado, para fins de comparação, obrigatoriamente esses mesmos valores de frete deverão ser somados ao custo dos bens adquiridos no exterior. Essa conclusão está em sintonia com a regra do artigo 9º da IN SRF nº 243/2002, que objetivava minimizar os efeitos resultantes das diferenças nas condições de negócios, autorizando o ajuste em função de alguns itens, dentre os quais os custos de frete e de seguro (artigo 9º, § 1º, inciso VII, da IN SRF nº 243/2002):

“Art. 9º Os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo.

§ 1º No caso de bens, serviços e direitos idênticos, somente será permitida a efetivação de ajustes relacionados com:

.....

VIII - frete e seguro.”

O entendimento aqui exposto converge com a linha de raciocínio que orientou o voto do conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas, no acórdão nº 1301-002.012:

“Não se pode olvidar que, para fins de preço de transferência, a comparação entre preço praticado e preço parâmetro deve se dar a partir de grandezas semelhantes. Ora, se os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação são computados na apuração do preço de revenda, e o que se deseja é apurar o preço parâmetro em patamares similares aos mesmos bens ou serviços adquiridos no Brasil e de partes independentes, necessariamente o custo do frete, seguro e os tributos não recuperáveis de importação deverão ser considerados. A regra, portanto, é a inclusão, na determinação do custo da importação, do frete, seguro e dos tributos devidos na importação. Dessa forma, entendo que os valores relativos a frete, seguro e imposto de importação devem compor a apuração do preço praticado, uma vez que compõem também o preço parâmetro. Isso porque o § 4º do art. 4 da IN SRF nº 243/2002 reflete o disposto no § 6º do art.18 da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos.”

No caso *sub examine*, assim reagiu o julgador da DRJ diante da constatação de flagrante descumprimento do artigo 4º, § 5º, da IN SRF nº 243/2002:

“Contudo, o artigo 4º, §5º, da mesma IN permite incluir o valor do frete nesses cálculos, desde que essa inclusão ocorra em ambos os cálculos. A autoridade fiscal optou por incluir o valor do frete e o fez no cálculo do preço praticado, para o qual o frete é destacado em todas as faturas que fundamentam o procedimento. Contudo, o mesmo não ocorre para as transações que serviram de parâmetro.”

Em suma, em consonância com o artigo 4º, § 5º, da IN SRF nº 243/2002, era vedada a presença de valores FOB juntamente com valores CIF entre os preços determinantes do preço parâmetro, para não se gerar resultado sob a influência de grandezas distintas. Ou se computavam valores CIF, e só valores CIF, ou o cálculo do preço parâmetro deveria se restringir a valores FOB. Assim também o preço praticado, sujeito à idêntica rigidez metodológica.

Correta, pois, a decisão recorrida, ao limitar o cálculo do custo médio do frete às quatorze faturas com registro do respectivo custo de frete, abandonando as demais, de um

universo de trinta e três faturas, porquanto o cálculo do custo médio, na abrangência da totalidade das trinta e três faturas, estava contaminado com os efeitos de negócios pactuados em condições desiguais, pois havia aquisições com a inclusão do custo do frete computadas juntamente com outras sem o frete.

A contribuinte apresentou o custo médio do frete em quatorze faturas, à fl. 6005, na importância de R\$ 60,76. Por outro lado, o preço parâmetro FOB é de R\$ 408,11, à fl. 6004. Diante disso, o preço parâmetro ajustado (CIF) é de R\$ 468,87 (408,11 + 60,76), superior ao preço praticado CIF calculado pela Fiscalização, à fl. 144, de R\$ 404,96. Contudo, o preço parâmetro FOB de R\$ 408,11, à fl. 6005, por si só supera o preço praticado CIF, de R\$ 404,96.

Perante tais conclusões, cabe negar provimento ao recurso de ofício.

No item seguinte, o reconhecimento parcial da dedutibilidade das participações no resultado (PLR).

De acordo com o auto de infração, a fiscalizada procedeu à exclusão do valor de R\$ 5.021.690,77, na determinação do lucro real e da base de cálculo negativa do ano-calendário de 2007, a título de "pagamentos das participações no resultado". A comprovação dessa exclusão teria o suporte em documentação exibida pelo contribuinte - ANEXO "C" de sua resposta -, sendo um dos documentos uma relação, em cópia, dos beneficiários das referidas participações no ano-calendário de 2007, no valor total de R\$ 5.350.302,87.

Na precitada relação, constam, entre outros, os nomes de Amarílio Proença de Macedo, sócio e presidente do Conselho, beneficiário da importância de R\$ 493.905,44; Carlos Antonio Ambrosio Gomes, controller corporativo - unidade Matriz, beneficiário da importância de R\$ 141.395,69; Delossil Costa de Oliveira, gerente nacional, - unidade Verbo Divino, beneficiário da importância de R\$ 60.000,00; Eiron Pereira da Silva, diretor de operações- unidade Matriz, beneficiário da importância de R\$ 113.558,61; Jacob Dalvanir Cremasco, diretor comercial - unidade Matriz, beneficiário da importância de R\$ 107.894,17; José Souza Silva, diretor corporativo - unidade Matriz, beneficiário da importância de R\$ 76.735,03; Sr. Marcos Tadeu de Oliveira, diretor financeiro - unidade Matriz, beneficiário da importância de R\$ 149.975,61; Marly Aparecida Parra Bassalob, unidade Matriz, beneficiária da importância de R\$ 46.422,39 e Paulo Camillo, gerente jurídico - unidade Matriz, beneficiário da importância de R\$ 44.129,24.

Ante os fatos precedentemente arrolados, a Fiscalização concluiu, ao cabo do procedimento fiscal, que a importância de R\$ 5.021.690,77 não podia ser excluída, no cômputo do lucro real e da base de cálculo da CSLL da fiscalizada, referentemente ao ano-calendário de 2007, porquanto tal montante já havia sido registrado, em 31/12/2006, na conta contábil nº 82101 - PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS - da pessoa jurídica J Macedo S/A - CNPJ nº 72.027.014/0001 - 00, incorporada por J Macedo S/A - CNPJ nº 14.998.371/0001-19, (denominada Águia S/A), na época do evento de incorporação.

Nesses termos, a incorporada J Macedo S/A - CNPJ nº 72.027.014/0001 - 00 era a pessoa titular do direito de excluir de seus resultados contábeis valores lançados com o título de participação de empregados no resultado, relacionados a fatos ocorridos no transcorrer de todo o ano-calendário de 2006 até a data da incorporação, ocorrida em 31/12/2006, conforme informações colhidas de sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ.

Por conseguinte, a incorporadora não podia excluir de seu lucro líquido, quando da apuração de seu lucro real e dos ajustes de sua CSLL no ano-calendário de 2007, valores contabilizados pela incorporada em 2006 na conta de contábil "Participação dos Empregados", uma vez que essas participações só dizem respeito a outra pessoa jurídica. E ainda que assim não fosse, a exclusão em 2007 violava o regime de competência.

Por fim, os autuantes consignaram outra circunstância impeditiva à exclusão dessas participações no cômputo do lucro real e da base de cálculo da CSLL da fiscalizada. Tal impedimento decorre do fato de que, na relação de beneficiários supracitados, há pessoas físicas que exerceram função de direção, destacando-se daquele rol o sócio e diretor presidente da autuada, beneficiário da importância de R\$493.905,44.

No julgamento em primeira instância, o relator teceu os seguintes argumentos:

"Inicialmente, deve-se afastar a afirmação do impugnante de que a dedutibilidade da despesa não foi atacada, uma vez que, no TVF2, foram citados nove nomes de beneficiários das participações cuja despesa correspondente seria indedutível, tendo sido apontado, no auto de infração, violação ao artigo 303 do Regulamento do Imposto de Renda:

Art.303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, §3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

Confirmada a indedutibilidade da despesa como um dos fundamentos utilizados para a glosa realizada pela fiscalização, passa-se à análise do mérito dessa alegação.

Apesar do citado artigo 303 afastar a dedutibilidade da participação no resultado atribuída a dirigente ou administrador da empresa, o artigo 359 do mesmo Regulamento autoriza a dedução da participação no resultado atribuída a empregado:

Art.359.Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, dentro do próprio exercício de sua constituição (Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999, art. 3º, §1º).

A interpretação conjunta desses dois dispositivos leva à conclusão de que a vedação da dedução da despesa de participação no resultado atribuída a dirigente ou administrador ocorre apenas quando este não é empregado. Essa interpretação faz-se necessária quando se analisa (sic) as matrizes legais dos referidos dispositivos regulamentares, à luz do artigo 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657, de 1942):

Art.2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. (Vide Lei nº 3.991, de 1961) (Vide Lei nº 5.144, de 1966)

§ 1o A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2o A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

De fato, o artigo 359 tem fundamento legal no artigo 3º, §1º, da Lei nº 10.101, de 2000, enquanto o artigo 303 tem fundamento no artigo 58, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Em ambos os critérios expostos (§1º ou §2º do art. 2º do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942), deve-se dar privilégio ao artigo 359, em detrimento de parte do alcance do artigo 303, seja por uma revogação tácita (incompatibilidade), seja pela criação de uma disposição especial (participação de empregados).

Assim, sustenta-se a dedutibilidade da despesa com participações no resultado, atribuídas aos empregados, mesmo para aqueles que exercem função de administrador.

Em relação aos nove nomes citados no TVF2, as atividades exercidas por eles (controller, gerente, diretor) possuem claramente a natureza de administração e não há indicação de que são empregados, mormente em relação ao Sr. Amarílio Proença de Macedo, qualificado como Presidente do Conselho (fl. 329) e sabidamente sócio da empresa. O contribuinte foi intimado, durante a ação fiscal, a apresentar os contratos existentes com os beneficiados das participações no resultado (fl. 578), mas não se dignou a atender o pedido.

Mesmo por ocasião da impugnação, após a imposição do lançamento de ofício, o contribuinte não se moveu no sentido de demonstrar que tipo de relação de trabalho vincula os indigitados à empresa autuada, limitando-se a alegar que a dedutibilidade das participações não foi questionada, o que não é verdade.

Como o autuado, apesar de intimado, não demonstrou a relação de emprego entre os administradores citados e a empresa, recai sobre as suas participações no resultado a vedação de dedução prevista no artigo 303 supracitado, devendo ser glosada a respectiva dedução, no valor de R\$ 1.234.016,18, independentemente da análise dos outros dois argumentos.

Quanto aos demais argumentos, assiste razão ao impugnante quando afirma que assumiu a responsabilidade pelo pagamento das participações em tela, na medida em que sucedeu, por incorporação, a empresa que estava originalmente obrigada a realizar a distribuição, conforme o artigo 1.116 do Código Civil pátrio:

Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.

A assunção de responsabilidades pela empresa incorporadora estende-se, inclusive, às obrigações de natureza tributária, nos termos do artigo 132 do Código Tributário Nacional:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas

peças jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Contudo, está correta a fiscalização quando afirma que a participação nos resultados é obrigação assumida em 2006 e, como tal, deveria ter composto a apuração do lucro real da empresa incorporada no ano 2006, por força do artigo 3º, §1º, *in fine*, da Lei nº 10.101, de 2000:

§1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

Nessa quadra, cumpre afastar a argumentação do impugnante de que a obrigação de pagar as participações tornou-se líquida e certa apenas em 2007, uma vez que essa obrigação tornou-se certa no momento em que foi apurado o resultado positivo em 2006 e, nesse momento, ela também se tornou líquida, uma vez que já se conhecia o montante do resultado e as regras a serem aplicadas para calcular as participações. Tanto é verdade esse fato que a empresa incorporada constituiu uma provisão com essa finalidade, em 2006.

Também deve ser afastada a argumentação do impugnante quando afirma que o fato de o pagamento ter ocorrido em 2007 é razão suficiente para considerar a despesa na apuração do lucro real nesse ano. Aceitar essa afirmação significa dizer que a apuração do lucro real de 2007 seria feita conforme o regime de caixa, o que contraria as normas contábeis e o artigo 177 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A):

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Portanto, chega-se à conclusão de que parte da dedução realizada é devida, mas deveria ter sido realizada na apuração do lucro real de 2006, da empresa incorporada. Tem-se, portanto, uma violação do regime de competência, que deve ser tratada conforme a regra contida no artigo 273 do Regulamento do Imposto de Renda:

Art.273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §5º):

I- a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II- a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no §2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §6º).

Destaque-se que, na espécie, não há postergação no pagamento do tributo, mas sim uma postergação na apropriação de despesa. Assim, o procedimento a ser adotado, para o cumprimento do referido artigo 273, é aquele apontado no item 6.1. do Parecer Normativo CST nº 57, de 1979:

6. Nem toda inexatidão contábil, porém, autoriza a constituição de crédito tributário. É o que prescreve o § 5º. O lançamento só se justifica quando da inexatidão decorra prejuízo para o erário, seja através de postergação de pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido (§ 5º, a), seja por diminuição do imposto mediante indevida redução do lucro real em qualquer período-base (§ 5º, b). Vê-se assim que a inexatidão com efeitos tributários (§ 5º), tem amplitude menor que a da inexatidão contábil, na qual evidentemente se insere.

6.1 Ante isso, e tomando por referência o período-base competente, há que se constatar que o registro antecipado de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro ou a contabilização posterior de custo ou dedução não ocasionam, via de regra, prejuízo para o Fisco, quando então tais eventos não autorizam efetivação do lançamento. Configuram meras inexatidões contábeis, sem efeitos tributários.

6.2 Esses mesmos fatos, porém, adquirem relevância fiscal, quando o contribuinte visa, através deles, criar lucro necessário ao aproveitamento de prejuízo cujo direito à compensação caducaria, se obedecido o regime de competência. Nesta hipótese, o registro inexato demanda correção e justifica lançamento. É o caso, por exemplo, do contribuinte que, no período-base de 1978, sofreria prejuízo se observasse fielmente o regime de competência, mas que com vistas à obtenção de um lucro que absorvesse o prejuízo fiscal remanescente do período-base de 1975, nele registrou receitas que competem ao período de 1979. Ora, sabendo-se que neste último período aquele prejuízo não mais seria compensável, a inobservância do regime de competência tornou-se prejudicial ao Fisco, adquirindo relevância fiscal, na forma do § 5º, alínea b.

Por todo o exposto, verifica-se que houve erro no período de apuração em que foi apropriada a despesa com participações no resultado, mas tal erro não é causa suficiente para que seja realizado um lançamento, uma vez que não houve prejuízo para a Fazenda.

Contudo, deve ser mantida a glosa da despesa apenas na parte relativa à participação no resultado dos nove administradores citados no TVF2, no valor total de R\$ 1.234.016,18, conforme as razões já expostas.

A autuada, ao seu turno, salienta, com relação aos valores pagos a título de participação nos resultados no ano de 2007, que a Fiscalização procedeu à glosa no auto de infração com base nas seguintes alegações: (i) não caberia "a apropriação dessas exclusões em seu Lucro Líquido por ocasião da apuração de seu Lucro Real, bem como nos Ajustes de sua CSLL, haja vista tais exclusões pertencerem a outra entidade jurídica [empresa incorporada]"; e (ii) tal exclusão teria desrespeitado o regime de competência, "uma vez que os fatos objeto de glosa foram registrados no LALUR e DIPJ somente no ano-calendário de 2007, ou seja, no ano posterior aos fatos ocorridos."

Esclareça-se, por oportuno, que a Fiscalização, conforme fl. 32, também justificou a glosa com fundamento no fato de que "na relação de beneficiários nomeados em 12.1, encontram-se pessoas físicas com cargo (sic) de direção da autuada, sendo o mais importante seu sócio e diretor presidente, beneficiário da importância de R\$ 493.905,44 - Relação no ANEXO C". Obviamente, infere-se dessa acusação que a Fiscalização entendeu que estes beneficiários não eram empregados, o que, aliás, pode ser confirmado com o trecho do item 12.1 do Termo de Verificação e Constatação Fiscal nº 2, à fl. 31, *verbis*:

"Da análise dos referenciados documentos, verifica-se:

12.1 - que o sujeito passivo na apuração de seu Lucro Real e da CSLL, **apropriou como exclusão**, no ano-calendário de 2007, **à (sic) título de Pagamentos das Participações no Resultado**, o valor de R\$ 5.021.690,77 (ANEXOS 1 e 2 da resposta apresentada pelo contribuinte; Fichas 09A e 17 - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral e Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, respectivamente; e LALUR, ano-calendário de 2007, do sujeito passivo J Macedo S/A, CNPJ 14.998.371/0001 - 19), **que são corroborados** com os documentos apresentados pelo contribuinte - ANEXO "C" de sua resposta -, sendo um desses documentos uma relação, em cópia, dos beneficiários dessas participações no ano-calendário de 2007, no valor total de R\$ 5.350.302,87, onde constam, entre outros, os nomes do Sr. Amarílio Proença de Macedo - Sócio e Presidente do Conselho -, beneficiário da importância de R\$ 493.905,44; Sr. Carlos Antonio Ambrosio Gomes - Controller Corporativo, unidade Matriz -, beneficiário da importância de R\$ 141.395,69; Sr. Delossil Costa de Oliveira - Gerente Nacional, unidade Verbo Divino -, beneficiário da importância de R\$ 60.000,00; Sr. Eiron Pereira da Silva - Diretor de Operações, unidade Matriz -, beneficiário da importância de R\$ 113.558,61; Sr. Jacob Dalvanir Cremasco - Diretor Comercial, unidade Matriz -, beneficiário da importância de R\$ 107.894,17; José Souza Silva - Diretor Corporativo, unidade Matriz -, beneficiário da importância de R\$ 76.735,03; Sr. Marcos Tadeu de Oliveira - Diretor Financeiro, unidade Matriz -, beneficiário da importância de R\$ 149.975,61; Sra. Marly Aparecida Parra Bassalob, unidade Matriz -, beneficiária da importância de R\$ 46.422,39 e o Sr. Paulo Camillo - Gerente Jurídico, unidade Matriz -, beneficiário da importância de R\$ 44.129,24; (documentos, em anexo ao processo)."

A soma dos valores acima refletidos é igual à importância do lançamento, em relação ao item comentado, que remanesceu incólume ao julgamento pela DRJ, no valor de R\$ 1.234.016,18, motivo por que será apreciado em momento processual futuro, quando couber o conhecimento das razões da autuada, expostas no recurso voluntário.

O restante da exigência, na cifra de R\$ 3.787.674,59 (5.021.690,77 - 1.234.016,18), é objeto do presente reexame necessário, porquanto restou eliminada pela instância *a quo*.

Entretanto, o valor integral da glosa, na cifra de R\$ 5.021.690,72, consta como **já adicionado** ao lucro líquido do período-base, na linha 14 da ficha 09A - **Demonstração do Lucro Real**, à fl. 2.202, da **DIPJ retificadora** às fls. 2.196/2.456, referente ao período de apuração entre 01 de janeiro e 31 de dezembro de 2006, apresentada em **nome da pessoa jurídica incorporada** (CNPJ nº 72.027.014/0001-00) no dia **29/06/2009**, conforme fl. 2.196, anteriormente, por conseguinte, à lavratura do termo de início de fiscalização às fls. 05/06, datado de **24/01/2011**.

Não identifico o mesmo procedimento de retificação para expurgar a eventual influência das participações no resultado sobre a base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2006, com relação à incorporada, na ficha 17 da DIPJ, à fl. 2.213. Por outro lado, a fiscalizada nada menciona, no recurso voluntário, sobre a efetivação dessa retificação, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL. Assim, resta partir do princípio de que tais participações dizem respeito ao resultado apurado em 31/12/2006, como sustenta o autuante, o que implica vedação ao aproveitamento de seus efeitos em 2007.

Acontece que a DIPJ retificadora antes referida, correspondente ao ano-calendário de **2006**, contém evidências indiscutíveis de que a autuada lançou o montante de **R\$ 5.021.690,77** na linha 48 da ficha 06A - **Demonstração de Resultado** (PJ em geral), à fl. 2.200. Já a DIPJ do ano-calendário de **2007**, também retificadora em nome da **incorporadora** (CNPJ 14.998.371/0001-1), apresentada em 28/08/2009, ou seja, igualmente antes do começo da fiscalização, informa que as participações, em geral, são iguais a **zero**, nas linhas 49, 50 e 51 da ficha 06A - **Demonstração de Resultado** (PJ em geral) à fl. 1.716), como também são iguais a **zero** as participações **adicionadas em 2007**, à luz da ficha 17, à fl. 1.729.

A despeito das evidências dos parágrafos anteriores, disse o autuante, à fl. 31, "que o sujeito passivo na apuração de seu Lucro Real e da CSLL, apropriou como exclusão, no ano-calendário de 2007, à (sic) título de Pagamentos das Participações no Resultado, o valor de R\$5.021.690,77 (ANEXOS 1 e 2 da resposta apresentada pelo contribuinte; Fichas 09A e 17 - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral e Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, respectivamente; e LALUR, ano-calendário de 2007, do sujeito passivo J Macedo S/A, CNPJ 14.998.371/0001 - 19), que são corroborados com os documentos apresentados pelo contribuinte". Portanto, a afirmativa daquele servidor não tem o respaldo das provas por ele mesmo produzidas, em face da ausência de registros de participações no resultado, na DIPJ do ano-calendário de 2007. Tal revelação em torno de essencial aspecto fático desmonta a exigência fiscal no que diz respeito ao item examinado, por carência de prova, a acarretar o desprovimento do recurso de ofício.

Prosseguindo, no item subsequente - subvenção para investimentos.

Segundo a Fiscalização, a autuada teria deixado de considerar, no cômputo do lucro líquido para fins de apuração do lucro real, benefícios fiscais do Programa de

Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE) e do Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial (PROVIN/FDI), do Estado do Ceará, relativos ao ano 2008.

Quanto ao primeiro, afirma o autuante que a fiscalizada excluiu, na apuração de seu lucro real e da CSLL, no ano-calendário de 2008, o valor de R\$ 1.251.784,44, baseando-se em suposto incentivo fiscal, denominado DESENVOLVE, fato que pode ser confirmado nos documentos coligidos, incluindo as Fichas 06A, 09A e 17 de sua DIPJ e o LALUR, relativamente ao ano-calendário de 2008.

Na visão do autuante, o incentivo em lume não obriga, em momento algum, a vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação, reativação, modernização e/ou expansão do empreendimento econômico do sujeito passivo. Nesse rumo - descreve à fl. 36, "o Protocolo de Intenções celebrado entre o Governo do Estado da Bahia e a sociedade empresária J Macedo S/A, CNPJ 72.027.014/0018-58, define [...] que o sujeito passivo deve promover o incremento industrial com a reativação, modernização e a expansão de suas operações, utilizando-se de sua capacidade de produção existente e construída ao longo dos últimos anos, bem como desenvolver moderna tecnologia de produção, etc. Por seu lado, o Estado-membro concede dilação do pagamento de parte do ICMS - por até 72 (setenta e dois) meses contados a partir da data do pagamento da parcela correspondente à diferença do saldo devedor mensal do ICMS normal e o percentual fruto da dilação; sendo o percentual do imposto a ser dilatado, o prazo de fruição do benefício, bem como o encargo financeiro que incidirá sobre a parcela do imposto objeto da dilação e os percentuais de desconto a serem concedidos pelo pagamento antecipado do imposto postergado, estabelecidos em Regulamento; e define que os benefícios fiscais e financeiros, sob análise, serão concedidos sobre a produção advinda da ampliação".

Ainda complementando, explica: "com a publicação da Resolução Nº 43/2005 e alterações produzidas nas Resoluções Nº 89/2006 e 096/2008, a J MACEDO S/A, CNPJ 72.027.014/0018 - 58, é habilitada ao benefício fiscal do DESENVOLVE e definido seu universo - posteriormente transferido em 27/08/2008, para a J MACEDO S/A, CNPJ 14.998.371/0001 - 34; da leitura do artigo 1º da Resolução Nº 43/2005, que habilita a J MACEDO S/A aos benefícios do DESENVOLVE, fica determinado em seu inciso I, o "**diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS, nas importações e nas aquisições neste Estado e em outra unidade da Federação**, relativamente ao diferencial de alíquotas, de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer sua desincorporação", e em seu inciso II, a "**dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado**, conforme estabelecido na Classe II, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE" - Resoluções, em anexo." (grifei)

Por fim, nas conclusões, o autuante arremata, à fl. 40: "Com efeito, o auxílio obtido com os benefícios fiscais e financeiros do DESENVOLVE evidenciam (sic) tão somente um não desembolso financeiro, o qual passa a integrar o movimento financeiro da empresa, podendo, no presente caso, ser utilizado como bem lhe convier. Em resumo, os diplomas produzidos pelo Estado-membro, (sic) determinam que o benefício fiscal, em causa, será produzido pela dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe II, da Tabela I, anexa ao Regulamento do

DESENVOLVE; o que descaracteriza sobremodo o benefício fiscal dado pelo Estado da Bahia, como subvenção para investimento."

Assim apresentados os fatos, importa verificar, em seguida, a compatibilidade entre o incentivo fiscal e o artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, que conserva a seguinte redação:

"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) (Vigência)

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

Esse exame quanto à compatibilidade entre o incentivo fiscal e o § 2º do artigo 38 do DL nº 1.598/1977 deve ocorrer em dois níveis, consoante a jurisprudência atualizada da Câmara Superior de Recursos Fiscais: no plano legislativo e no plano dos fatos. Para ilustrar tal ordem de ideias, traz-se à colação o voto do conselheiro André Mendes de Moura, no julgamento de Recurso Especial no qual se prolatou o acórdão nº 9101002.335 – 1ª Turma, sessão de 04/05/2016, o qual reproduzo, no essencial:

"Trata a autuação fiscal de contabilização de valores recebidos pela Contribuinte decorrentes de incentivos fiscais de isenção e redução do ICMS, destinados a estabelecimentos industriais que atuam na fabricação de produtos de informática, eletrônica e telecomunicações, do Estado da Bahia, nos termos do Decreto Estadual nº 4.316, de 1995, e alterações, na condição de subvenção para investimentos.

A autoridade autuante considerou que os valores seriam subvenções para custeio, amparando-se na interpretação dada pelo Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, e em entendimento proferido na Solução de Consulta SRRF/5ª RF/DISIT nº 47 (e fls. 209/211), que tratou precisamente do programa de incentivos fiscais em debate, do qual se transcrevem os seguintes fragmentos:

[...]

São os fatos. Passo ao exame do mérito.

Espécie do gênero benefícios fiscais, as subvenções podem ser classificadas em (1) correntes para custeio ou operação ou (2) para investimentos.

A primeira mereceu tratamento na Lei nº 4.320, de 17/03/1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro, para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, estabelecendo diretrizes

gerais para a contabilidade pública. Sob a ótica do ente federativo, são consideradas as subvenções sociais e econômicas como despesas correntes, da espécie transferências correntes, destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas. Observa-se que **não havia nenhuma discriminação quanto à destinação que o ente subvencionado daria às receitas recebidas.**

E precisamente sob essa ótica, as receitas oriundas das transferências do ente subvencionador governamental, independente da destinação dada pelo subvencionado, foram consideradas como tributáveis, conforme art. 44 da Lei 4.506, de 30/11/1964, que atualmente encontra-se recepcionado pelo art. 392 do RIR/99:

[...]

Ocorre que, posteriormente, passou a se adotar um tratamento específico para subvenções que tivessem **uma destinação própria, particular**, qual seja, que fossem concedidas como **estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**

Nesse caso, passaram a receber ser (sic) entendidas como transferências de capital, como se pode observar no art. 182, § 1º, alínea "d", da Lei nº 6.404, de 15/12/1976:

[...]

Restou nítida a diferenciação imposta às subvenções de custeio e investimento. A primeira, entendida como transferência de **renda**, integra a base de cálculo para apuração do tributo, enquanto que a segunda, transferência de **capital**, não seria contabilizada como receita, mas sim como reserva de capital no patrimônio líquido, não submetida à tributação.

Contudo, há que se registrar que a categorização de uma transferência como subvenção para investimento deve obedecer determinadas condições.

A Receita Federal manifestou-se sobre a questão no PN CST nº 112, de 1978:

*2.11 - Umas das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 ...No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-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 (...), 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 em suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.***

*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 INVESTIMENTOS. (grifei)

Observa-se que, segundo interpretação do parecer, a subvenção para investimento estaria caracterizada quando, cumulativamente, (1) os recursos a serem transferidos seriam com o objetivo de auxiliar a pessoa jurídica não sem suas despesas, mas na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos; (2) seria exigida uma perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; (3) não basta o "animus", mas também é efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos, e (4) mero registro contábil em conta própria de reserva de capital não é suficiente, por si só, para caracterizar a transferência como subvenção para investimento.

Entendo que **apenas** o item (2), a necessidade de "perfeita sincronia" entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, merece uma ressalva, e se trata de conclusão que deve ser relativizada, interpretada numa acepção mais ampla.

Isso porque, ao se falar na **implantação** de um novo investimento, naturalmente o subvencionado terá que aplicar recursos próprios para a construção do empreendimento. Apenas no futuro, a partir do momento em que o investimento gerar frutos, serão originadas as receitas, cuja parte será objeto de transferência para a empresa a título de subvenção.

Por sua vez, quanto aos demais itens (1, 3 e 4), entendo que consagram o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977. Dispõe-se com clareza que as subvenções para investimento que podem ser excluídas na determinação do lucro real são aquelas **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, além de terem de estar contabilizadas em conta reserva de capital e feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Quando se fala em estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, **não basta a mera intenção do subvencionador**. Se os recursos deve (sic) ser aplicados para estimular implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos, não basta uma mera disposição legislativa, editada pelo ente subvencionador, para que reste caracterizada a subvenção para investimento. Há que restar demonstrada, no mínimo, que a aplicação dos recursos será submetida a um acompanhamento, um controle de sua efetiva utilização.

Resta completamente desvirtuado o instituto quando a lei estadual, por exemplo, ao mesmo tempo que estabelece condições para a transferência do recurso, deixa em campo cinzento quais seriam os mecanismos claros de controle para verificar se as condições estabelecidas para a fruição do benefício, no caso, implantação ou expansão de investimentos, estarão sendo cumpridas.

Esclareço que aqui não se fala em comprovação imediata da aplicação das transferências. O que se quer dizer é que o papel do ente subvencionador não está

restrito apenas a editar diploma legal concedendo a transferência mediante condições que ficarão apenas "no papel", submetidos unicamente à vontade do ente subvencionado. O diploma legal também deve dispor sobre mecanismos claros de controle e acompanhamento dos recursos transferidos.

Não se fala em "carimbar o dinheiro", e que precisamente o recurso ingressado por meio de transferência seja aplicado na implantação/expansão do investimento.

Não se fala em simultaneidade. Nada disso. O que se fala é assegurar que o montante de recursos derivados da transferência seja, em momento razoável, efetivamente aplicados, de acordo com projetos executivos de implementação e construção, controle que deve ser exercido pelo subvencionador, e, naturalmente, que tais investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade **a aplicação dos recursos em ativo fixo, e, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas**. Deve-se se identificar, mediante elaboração de um plano de contas os ativos que foram objeto de implementação ou expansão. **Sim, a contabilidade se presta para refletir, com clareza e transparência, as mutações econômicas da empresa**, ainda mais se tratando de um benefício fiscal dessa natureza. Dever de escrituração é obrigação do Contribuinte.

Se o ente subvencionador, por motivos próprios, decidir não se preocupar em verificar se as condições estabelecidas para a transferência dos recursos foram atendidas, trata-se de assunto com repercussão na sua jurisdição. O que não se pode admitir é que uma omissão de um ente federativo (o Estado subvencionador) tenha repercussão nas regras de tributação estabelecidas no âmbito de competência de outro ente federativo (a União).

Só porque o Estado "legítima" a transferência de recursos dessa natureza, tal atitude não impede a Fazenda Nacional de verificar se as condições para enquadramento de subvenção para investimento estão sendo cumpridas. Não há a "afronta" ao pacto federativo mencionada pela Contribuinte. Pelo contrário. Tal situação seria caracterizada, precisamente, se as condições impostas pelo Estado se prestassem a impedir a União de exercer o poder de executar as leis federais.

Estabelecidas as premissas, passo para a análise do caso concreto.

[...]

Nota-se que o diploma normativo estadual estabelece várias hipóteses para o usufruto do benefício. Contudo, para o caso em debate, cabe analisar se as condições estabelecidas de fato vinculam a transferência dos recursos decorrentes da redução do ICMS a projetos cujas diretrizes sejam **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, conforme o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Como já dito, não há que se falar em apenas na intenção do ente subvencionador, mas também se verificar se há efetiva preocupação em estabelecer metas claras para averiguar se, de fato, está se consumando a implantação ou expansão do empreendimento econômico por meio de mecanismos de controle e acompanhamento do projeto. Tais elementos devem ser sujeitos a apreciação em duas dimensões: primeiro, em tese, mediante análise dos dispositivos da norma, e segundo, de ordem fática, mediante verificação se a empresa tem cumprido as condições dispostas na norma."

Em sintonia com a linha de raciocínio adrede, é de se notar que o Decreto estadual nº 8.205/1992 estipula regras que condicionam o benefício fiscal a mecanismos de controle de aplicação dos recursos públicos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Confira-se:

"Art. 1º O Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, instituído pela Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001, **tem por objetivos de longo prazo complementar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial do Estado**, mediante diretrizes que **tenham como foco**:

I - o fomento à **instalação de novos empreendimentos industriais ou agro-industriais** e à **expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais ou agro-industriais já instalados**;

[...]

§ 1º Para os efeitos deste Programa, considera-se:

I - **novo empreendimento, a implantação de projeto** que não resulte de transferência de ativos de outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, oriundos da Região Nordeste;

§ 2º Considera-se, também, **expansão, o aumento da transformação industrial** que implique em acréscimo no valor real da produção total do empreendimento ou que objetive ganhos de escala, elevação da competitividade ou conquista de novos mercados.

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

Art. 17. A empresa beneficiada com incentivos do DESENVOLVE **obriga-se**, a:

I - encaminhar à Secretaria Executiva, anualmente, o balanço geral e, até 31 de julho de cada ano, a previsão do recolhimento do ICMS para o ano seguinte;

II - revogado

III - **permitir aos técnicos credenciados pela Secretaria Executiva do Conselho, eventual fiscalização na empresa e inspeção em suas instalações físicas, bem como remeter todas as informações e documentos que lhe forem solicitados**.

[...]

Art. 19. **Implicará cancelamento** da autorização para uso dos incentivos do Programa:

I - [...]

II - **inobservância de qualquer das exigências para a habilitação** do estabelecimento ao Programa, durante o período de sua fruição.

§ 1º O cancelamento da autorização, nos termos deste artigo implicará no vencimento integral e imediato de todas as parcelas vincendas do imposto incentivado pelo Programa, com os acréscimos legais;

Art. 21. **Qualquer alteração no projeto, que implique em modificação nos critérios de enquadramento, previstos neste Regulamento, deverá ser comunicada previamente pela empresa habilitada ao Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, para reavaliação.**

Art. 22. No caso de remessa interna e interestadual para industrialização, os incentivos previstos neste Decreto somente incidirão sobre a parcela produzida no estabelecimento beneficiário, salvo situações excepcionais por deliberação do Conselho. (grifei)

À vista do Decreto estadual nº 8.205/2002, é de se concluir que o benefício fiscal DESENVOLVE está adequado ao disposto no § 2º do artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/19767. E o Protocolo de Intenções de 24/09/2003, entre a autuada e o Estado da Bahia, citado pelo autuante às fls. 33/34, assim o confirma, ao mencionar que, dentre os compromissos assumidos pelo particular, estão "os vinculados ao aumento de sua transformação industrial da operação de fabricação de farinha de trigo, com a reativação, modernização e a expansão de suas gerações, utilizando-se de sua capacidade de produção existente e construída ao longo dos últimos anos, fruto de relevantes investimentos realizados com recursos da própria empresa, com a expectativa de aumentar sua produção; desenvolver moderna tecnologia de produção e criação de novos empregos, etc.

Na Resolução nº 43/2005, referida à fl. 34, esse compromisso da entidade empresarial se torna mais claro, em seu artigo 1º: "Considerar habilitado, "ad referendum" do Plenário, aos benefícios do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, **o projeto de implantação da J. MACEDO S/A, CNPJ nº 72.027.014/0018 - 58, localizado em Salvador - Bahia, para produzir farinha e farelo de trigo, massas, misturas e biscoitos**, sendo-lhe concedidos os seguintes benefícios:"

Acrescente-se que o exame do caso concreto, pela perspectiva dos fatos, não impõe entendimento diverso daquele que foi proclamado pela instância *a quo*, considerando o que o autuante destacou à fl. 33:

"O sujeito passivo em atendimento as intimações citadas no item 13, apresenta os seguintes documentos:

a - Demonstrativos individualizados das exclusões apropriadas no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e na apuração da CSLL, no ano-calendário de 2008, no montante de R\$24.276.128,49, consolidados nos ANEXOS 3 e 3A de sua resposta aos Termos de Intimação Nº 01/2011 e 02/2011 e demais documentos comprobatórios, **sendo uma parcela dessas exclusões, nomeada de Subvenções para Investimentos e seu agente promotor o Estado da Bahia, cujo incentivo é designado de Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, instituído pela Lei Estadual de Nº 7.980 de 12/12/2001 e regulamentada pelo Decreto Nº 8.205, de 03/04/2002 e suas alterações posteriores, no valor de R\$ 1.251.784,44, que correspondem às parcelas excluídas de R\$ 845.813,87 e R\$ 405.970,57, em 31/10/2008 e 31/12/2008,**

respectivamente, vinculadas ao DESENVOLVE, cujas apropriações foram registradas na contabilidade da sociedade empresária J. MACEDO S/A, CNPJ 14.998.371/0001 - 19, no ano-calendário de 2008, nas Contas 11610102, 21510304 e 3410101, 244103 e 246101 e discriminados pelo sujeito passivo nos ANEXOS 3 e 3A, anteriormente referenciados. Outrossim, **foram também registrados em sua contabilidade as inversões no Ativo Imobilizado da Filial em Salvador - BA (CNPJ 14.998.371/0031 - 34) - Conta 13210213 -, cujas Notas Fiscais foram apresentadas por ocasião do atendimento aos Termos de Intimação N° 04/2012 e 05/2012 - DEMONSTRATIVOS XII, XIII e XIV, em anexo bem como os demais termos, documentos e demonstrativos, citados no presente termo;**

Tal é o volume de recursos subvencionados vinculados ao Programa DESENVOLVE: R\$ 1.251.784,44. A DRJ também observa que esse volume de recursos é compatível com o somatório das notas fiscais no ano de 2008, no total de R\$ 2.786.838,38 (fl. 128), relacionadas às aquisições para o ativo imobilizado da fiscalizada.

Enfim, por tudo o que se expôs, nega-se provimento ao recurso de ofício, no tocante às subvenções para investimento com a rubrica DESENVOLVE.

Ainda no mesmo tema, passa-se ao reexame da decisão recorrida, no ponto em que se deu provimento à impugnação, exonerando o crédito tributário derivado da tributação da verba relativa à subvenção para investimento no âmbito do Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial (PROVIN/FDI), do Estado do Ceará. Para tal desiderato, também aqui é preciso submeter a legislação estadual aos parâmetros do § 2º do artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/1977.

De início, explique-se que o incentivo PROVIN/FDI foi criado pela Lei estadual nº 10.637/1979, hoje regulamentada pelo Decreto estadual nº 29.183/2008. A Solução de Consulta Cosit nº 336/2014 deu-se ao trabalho de sujeitar tais diplomas normativos à aferição do rigor do Decreto-lei nº 1.598/1977, atuando, para esse fim, de modo semelhante ao que ficou registrado em linhas anteriores, quando se rendeu homenagens ao acórdão nº 9101002.335, da CSRF, ao intento de manter-se em harmonia com tal julgado. Nessa empreitada, cabe iluminar as palavras da Cosit:

"13. Como se viu, o benefício fiscal em referência cinge-se, basicamente, em diferimento do pagamento do ICMS, com ou sem dedução do imposto, em forma de operações promovidas pelo Fundo de Desenvolvimento industrial do Ceará –FDI, nos termos do que dispõem o art. 2º e o inciso IV do art. 5º da Lei nº 10.637, de 1979, do Estado do Ceará, abaixo transcritos (extraídos do site da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará no endereço <http://www.sefaz.ce.gov.br/legislação>):

LEI Nº 10.367, DE 07 DE DEZEMBRO DE 1979 (DOE EM 13/12/1979).

Cria o Fundo de Desenvolvimento industrial do Ceará - FDI e dá outras providências.

(...)

Art. 2º . O Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará - FDI, conforme disposto em regulamento, poderá assegurar às sociedades empresárias e cooperativas consideradas de

fundamental interesse para o desenvolvimento econômico do Estado, incentivos para implantação, funcionamento, realocização, ampliação, modernização, diversificação ou recuperação, sob as formas de incentivos fiscais e financeiros, subscrição de ações, participações societárias, empréstimos, inclusive com subsídios sobre o principal e encargos financeiros, prestações de garantias, aquisição de debêntures e subsídios de tarifas de água e esgoto.

(...)

Art. 5º . São operações do FDI, regulamentadas por Decreto do Chefe do Poder Executivo:

(...)

IV - a concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS, através:

a) da dilação do prazo de pagamento de parcela do saldo devedor mensal do imposto, com dedução de percentual dessa parcela, no caso de liquidação do débito até a data do vencimento da dilação;

b) do diferimento do momento de pagamento total ou parcial do imposto, com dedução de percentual total ou parcial do montante diferido, no caso de liquidação do débito até a data do vencimento do diferimento;

c) da concessão de crédito fiscal presumido e de redução da base de cálculo do imposto.

V - a concessão de incentivos financeiros relacionados ao ICMS, com a concessão de empréstimos, a médio e longo prazos, inclusive com subsídios sobre o principal e encargos financeiros.

§ 1º Nas operações do FDI de que tratam os incisos IV e V do caput , o percentual do empréstimo ou do incentivo não poderá ultrapassar a 75% (setenta e cinco por cento) do ICMS próprio gerado pela sociedade empresária beneficiária, exceto para os seguintes segmentos:

(...)

§ 2º . Nas operações do FDI de que tratam os incisos II, IV, letra "a", e V do caput deste artigo será observado o seguinte:

I - o valor de cada parcela do empréstimo ou incentivo relativo às operações com sociedades empresárias beneficiárias do Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial - PROVIN, será corrigido, desde o desembolso ou da fruição do incentivo até a liquidação, com base na taxa de juros de longo prazo - TJLP ou em outra taxa ou índice que venha a substituí-la por decisão da autoridade monetária;

II - qualquer atraso, superior a 30 (trinta) dias, no pagamento do empréstimo ou incentivo implicará na suspensão imediata do contrato ou incentivo;

III - qualquer parcela do empréstimo ou incentivo liquidada após a data do vencimento e até 60 (sessenta) dias será acrescida, desde a data do vencimento até a data da efetiva liquidação, da variação integral, acumulada no período, da taxa de juros de longo prazo - TJLP, ou outra taxa ou índice que venha a substituí-la por decisão da autoridade monetária, além do acréscimo moratório de 0,3% (três décimos por cento) por dia de atraso, até o limite máximo de 21% (vinte e um por cento);

IV - qualquer parcela do empréstimo ou incentivo liquidada após 60 (sessenta) dias de seu vencimento será acrescida, desde a data do desembolso inicial ou da fruição do incentivo até a data da efetiva liquidação, da variação integral, acumulada no período, da taxa de juros de longo prazo - TJLP, ou outra taxa que venha a substituí-la por decisão da autoridade monetária, além de juros moratórios de 12% (doze por cento) ao ano, aplicados pro rata die sobre o saldo devedor atualizado.

§ 3º . Nas operações do FDI de que trata o inciso IV do caput deste artigo o contribuinte do ICMS beneficiário do PROVIN deverá, por ocasião da apuração mensal do imposto, deduzir do saldo devedor apurado o valor correspondente ao incentivo, conforme disposto em regulamento.

§ 4º . Na hipótese do parágrafo anterior as disponibilidades geradas pelo retorno do principal e encargos constituem receita tributária do Estado.

(...)

Art. 8º As condições de prazos e encargos financeiros das operações do FDI serão definidas, também, no Regulamento desta Lei.

(...)"

14. Do site da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará foram copiados ainda os seguintes dispositivos do Decreto Estadual editado para regulamentar o incentivo fiscal:

DECRETO Nº 29.183, DE 08 DE FEVEREIRO DE 2008 (DOE em 15/02/2008).

CONSOLIDA E REGULAMENTA A LEGISLAÇÃO DO FUNDO DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DO CEARÁ - FDI.

(...)

Art.3º O Conselho Estadual de Desenvolvimento Industrial do Ceará - CEDIN, concederá às sociedades empresárias e cooperativas, ambas industriais, consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento econômico do Estado,

incentivos para a implantação, ampliação, diversificação, recuperação e modernização de estabelecimentos industriais, na forma definida neste Decreto.

§1º Sem prejuízos de outras exigências firmadas pelo Conselho Estadual de Desenvolvimento Industrial - CEDIN, somente serão concedidos incentivos de ampliação e modernização nos casos de projetos previamente submetidos à análise do órgão gestor do FDI, e que obtiverem um incremento de no mínimo 50% (cinquenta por cento) da produção média da empresa dos últimos 60 (sessenta) meses, devendo o benefício ser calculado sobre o ICMS próprio a ser recolhido inerente ao excedente resultante da ampliação ou modernização, aplicando-se o percentual de incentivo resultante, tomando-se por base a pontuação auferida pela empresa, na forma de Anexo I deste Decreto.

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

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

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

II - capacidade de geração de emprego.

(...)

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

(...)

Art.5º Os recursos necessários à implementação do sistema de incentivos de que trata este Decreto são aqueles que constituem o Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará - FDI, a saber:

(...)

Art. 17. O percentual de benefício, tendo por base o ICMS relativo às operações da produção própria gerado pela sociedade empresária beneficiária, na forma prevista na legislação de regência do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará - FDI, não poderá ultrapassar 75% (setenta e cinco por cento).

(...)

Art. 30. O órgão gestor do FDI enviará à SEFAZ, mensalmente, relatório das operações realizadas pelos contribuintes beneficiadas contendo:

I - nome e número do CGF do contribuinte;

II - valor do ICMS recolhido no mês, correspondente ao ICMS não diferido;

III - o ICMS diferido, contendo:

a) valor correspondente ao ICMS diferido lançado no Livro de Registro e Apuração do ICMS;

b) desconto, conforme definido neste Decreto e resolução do CEDIN.

Art. 31. O contribuinte inserido no PROVIN/FDI recolherá ao órgão gestor do FDI encargo do valor do ICMS diferido, mediante boleto bancário, na data do vencimento do ICMS não diferido, nos percentuais e destinação na legislação do FDI.

(...)

15. Esclarecida a sistemática do incentivo fiscal em discussão, passa-se, agora, à análise da legislação aplicada às subvenções para investimento no âmbito tributário federal.

Primeiramente, no regime de tributação com base no lucro real, os valores recebidos a título de subvenção para investimento foram contemplados pelo art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, da seguinte forma:

Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

(...)

§ 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)

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)

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

16. Essa matéria foi disciplinada pelos arts. 392 e 443 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999:

Subvenção V

Subvenções e Recuperações de Custo

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

(...)

Seção IV

Subvenções para Investimento e Doações

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

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (grifou-se)

[...]

20. A partir do histórico da legislação tributária federal acima exposto, constata-se que, a despeito de terem ocorrido modificações quanto aos métodos de classificação e registros contábeis, os valores recebidos a título de subvenção para investimento continuam não sendo computadas na determinação do lucro real, desde que a pessoa jurídica beneficiada cumpra os requisitos estipulados pelo art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009, atualmente previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Desse modo, confirma-se que o ponto crucial para a solução da presente consulta reside em saber se o benefício recebido pela pessoa jurídica pode ser considerado subvenção para investimento.

21. Nesse sentido, com relação aos elementos que definem a subvenção para investimento, convém observar que se mantém aplicada perfeitamente ao presente caso a exegese consolidada na Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio dos Pareceres Normativos nº 2, de 04 de janeiro de 1978, e nº 112, de 29 de dezembro de 1978, ambos expedidos pela antiga Coordenação do Sistema de Tributação – CST.

22. Posteriormente, a Coordenação Geral de Tributação – Cosit, apreciando recurso de divergência sobre a matéria, ratificou o entendimento já enunciado no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, por meio da Solução de Divergência nº 15, de 1º de setembro de 2003, esclarecendo com mais exatidão os critérios necessários para caracterizar a subvenção para investimento sob a ótica da legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, como se observa nos excertos a seguir transcritos:

(...)

14. Subvenção , como bem sintetizou o Parecer Normativo nº 112, de 1978, sob o ângulo da legislação do imposto renda das pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor, ou seja, o patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. As subvenções, quando feitas pelo Poder Público, podem se traduzir através de redução ou isenção de impostos.

15. As subvenções têm natureza de receitas e são, de ordinário, tributáveis, tanto que foram classificadas pela legislação do Imposto de Renda como "Outros Resultados Operacionais", na modalidade subvenção correntes para custeio ou operação (art. 335 do RIR, de 1994 ou art. 392 do RIR, de 1999), ou como "Resultados não Operacionais", na modalidade subvenção para investimento, de que trata o art. 391 do RIR, de 1994 ou art. 443 do RIR, de 1999. As primeiras são sempre tributáveis, as segundas também são tributáveis, mas poderão não o ser, desde que atendidas certas condições impostas pela lei.

16. Somente as Subvenções para Investimento podem gozar do benefício fiscal do art. 443 do RIR, de 1999. Entende-se por subvenção para investimento, conforme acentuou o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, item 2.11, a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. E não basta 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.

(...)

20. (...) O PN CST nº 112, de 1978 dá exemplo de redução de imposto que preenche todos os requisitos para ser considerada como Subvenção para Investimento. Diz o item 3.6 do Parecer: "3.6 – Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A mecânica do

benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, 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.” No caso exemplificado no Parecer, a redução do ICM equipara-se a subvenção, pois há o retorno de quantias ao patrimônio da beneficiária; e a subvenção, a que foi equiparada, é da modalidade para investimento, haja vista a sua destinação para investimento. (grifou-se)

(...)

23. Em linhas gerais, os benefícios fiscais somente terão a natureza de subvenções, para fins de imposto de renda, quando não imponham ao beneficiado qualquer contraprestação ou ônus obrigacional, ou seja, quando não importem exigibilidade para o seu recebedor; nesse caso, o patrimônio a empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. Em regra, as subvenções são tributáveis, sendo excluídas da base de cálculo apenas aquelas que integrem a espécie “subvenção para investimento outorgado por pessoa jurídica de direito público”.

24. De outro modo, pode-se dizer que a Secretaria da Receita Federal do Brasil adota as conclusões do PN CST nº 112, de 1978, (DOU 11/01/1978), que estabelecem os seguintes requisitos para caracterizar a subvenção para investimento: 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.

25. Com efeito, no presente caso, não se vislumbram no texto da Lei Estadual nº 10.367, de 1978, e do Decreto disciplinador nº 29.183, de 2003, nenhuma menção à efetiva e específica aplicação do benefício, requisito indispensável para caracterizar o incentivo fiscal em tela como subvenção para investimentos. Faltam a vinculação e a estrita correspondência entre os benefícios financeiros auferidos pela consultante e o destino desses recursos à realização do investimento, mormente na aquisição dos ativos necessários à expansão do empreendimento econômico.

26. Pelo que se viu, não há controle, nem critérios estabelecidos sobre a parcela de 51% do valor do ICMS mensal incidente sobre as operações do processo industrial da empresa, que serão quitados após 36 meses, mediante pagamento de apenas 15 % do valor do imposto diferido. Também não restou demonstrada e assegurada na legislação estadual e nas resoluções supramencionadas a existência de subvenção para investimentos quanto aos demais valores de ICMS diferidos, valendo destacar inclusive que uma parte desse montante corresponde expressamente ao imposto incidente nas aquisições de matéria-prima e insumos, o que revela a destinação dos valores obtidos para custeio da empresa.

27. Significa dizer que a empresa administra livremente os recursos provenientes da redução do ICMS, isto é, o Estado do Ceará não exigiu que aqueles recursos fossem aplicados no ativo imobilizado da empresa. Portanto, os recursos oriundos da subvenção podem ser carreados para qualquer necessidade da empresa, inclusive para o capital de giro. Assim, diferentemente do que alega a consultante, o

entendimento manifestado no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, não lhe favorece, pois é exatamente a interpretação expedida nesse ato que, para caracterizar a redução do ICMS na modalidade de subvenção para investimento, exige a aplicação vinculada dos recursos. Não havendo vinculação específica, como é o caso, trata-se de subvenção para custeio ou operação, ficando a pessoa jurídica livre para aplicar os recursos onde melhor lhe aprouver.

28. Constatado que os recursos originados pelo favor fiscal podem ser manuseados livremente pelo beneficiário, mesmo que eventualmente tais verbas venham a ser aplicadas, segundo os interesses da empresa, na aquisição do ativo imobilizado não se configurará a subvenção para investimento, pois não se trata de destinação obrigatória, mas apenas de decisão tomada pela própria pessoa jurídica subvencionada, que não teria o condão de transformar em subvenção para investimento uma subvenção concedida para custeio ou operação.

29. Acentua-se que a matéria até aqui discutida aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, por força da Lei nº 7.689, de 1988, do artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995, bem como da legislação posteriormente editada, no tocante às mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor. Em termos operacionais as regras legais acima citadas foram consolidadas pela IN SRF nº 390, de 30/01/2004."

Manifesto adesão aos fundamentos da Solução de Consulta Cosit nº 396/2014, em face do exame do texto da lei instituidora do benefício PROVN/FDI, bem como do decreto estadual que o regulamenta, e ainda acrescento que desses diplomas normativos avulta-se a carência de metas e de mecanismos de controle destinados a averiguar se, de fato, está se consumando a implantação ou expansão de empreendimento econômico. Como já foi dito alhures, a mera intenção do ente subvencionador não é o bastante para a caracterização de uma subvenção para investimento. Assim, perante as circunstâncias ora anunciadas, depreendo que a decisão recorrida merece reprovação, tendo em vista a dimensão normativa circunscrita ao caso em julgamento, motivo por que provejo o recurso de ofício.

No item subsequente - a compensação de prejuízos.

Os fatos relacionados ao tema são os seguintes, conforme resume a autoridade julgadora:

1) SOBRE A SOCIEDADE EMPRESÁRIA ÁGUIA S/A:

i) em 31/12/1999, a empresa Águia S/A adotou os seguintes procedimentos: aumentar o seu capital social na ordem de R\$ 27.000.000,00, passando a manter um capital integralizado de R\$ 90.428.152,00; manter a sede da sociedade no município de Simões Filho/BA; encerrar a atividade de suas filiais; alterar o objeto da sociedade para “manufatura, comercialização e venda de biscoitos”;

ii) em 06/11/2006, a empresa Águia S/A deliberou a abertura de 42 filiais;

iii) em 24/11/2006, a empresa Águia S/A deliberou aumentar o capital social de R\$ 16.715.536,36 para R\$ 137.297.940,43, por meio da subscrição de novas ações pela empresa J. Macedo Alimentos S/A (CNPJ nº 15.102.213/000100) que, por sua vez, é possuidora de parte do capital social de J. Macedo S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100); essa decisão visou a dar continuidade ao processo de mudanças na estrutura societária das empresas que compõem a sociedade controladora da

companhia e a controladora desta última, iniciado pela empresa em 2000, cujos objetivos sociais são: promover a organização e concentração das atividades de produção e comercialização de farinhas de trigo, massas, biscoitos, misturas para bolo entre outros; segregar as atividades que não se referem a estes negócios; extinguir holdings inativas; manter as empresas localizadas em regiões incentivadas e no exterior;

iv) em 30/12/2006, a empresa Águia S/A deliberou: a) incorporar o patrimônio da J. MACEDO S/A (CNPJ 72.027.014/000100) conforme "Protocolo de Incorporação" tendo em vista que "as sociedades incorporadora e incorporada são partes do mesmo grupo econômico, que exploram atividades de administração de operações comerciais e industriais nos ramos e anexos de alimentação em geral. Nesse sentido, a administração das sociedades tem analisado alternativas para a melhor condução de suas atividades e políticas gerenciais, levando-se em conta a intenção de se racionalizar custos e incrementar os negócios no País, através da consolidação de suas atividades. Neste contexto e considerando a continuidade do processo de reorganização societária iniciado pelo grupo J Macedo em 2000, [...] ficou evidenciado que a manutenção de diversas estruturas administrativas levaria a um acréscimo em seus custos operacionais, ao mesmo tempo em que implicaria a perda de sinergias relevantes na condução dos assuntos de seu interesse"; b) aprovar os Laudos de Avaliação das sociedades envolvidas no processo de incorporação; c) aprovar o "Protocolo de Incorporação da J MACEDO S/A e Justificativa aos acionistas"; d) adotar como data base da incorporação, para fins econômicos e fiscais, o dia 31 de dezembro de 2006, estabelecendo que os resultados operacionais e as variações patrimoniais, ocorridas a partir da data base, sejam ativas ou passivas, serão contabilizadas nos livros contábeis da Companhia e não modificarão os valores adotados no protocolo para a realização da incorporação; e) aprovar a versão integral dos elementos patrimoniais, ativos e passivos, da J Macedo S/A ao patrimônio da Companhia; f) aprovar o aumento de capital da Companhia no valor de R\$60.858.960,12, passando de R\$137.013.476,79 para R\$197.872.436,91; g) aprovar a transferência da sede social da companhia para a cidade de Fortaleza/CE, com a conseqüente reversão de sua sede anterior em filial, bem como alterar sua razão social de Águia S/A para J Macedo S/A e os endereços dos estabelecimentos filiais da incorporadora, para os mesmos endereços dos estabelecimentos da incorporada;

v) O novo Estatuto Social da companhia incorporadora, arquivado na Junta Comercial do Estado da Bahia, em 08/02/2007, e na Junta Comercial do Estado do Ceará, em 12/02/2007, confirma a mudança do endereço da INCORPORADORA para Fortaleza/CE, bem como que os objetivos da sociedade serão de: a) moagem, industrialização e comercialização de trigo e outros cereais, seus derivados e subprodutos, pães, biscoitos, bolachas, macarrão, artigos e serviços para panificação e confeitaria e outros produtos alimentícios; b) ração animal e seus insumos; (c) importação e exportação, por conta própria e de terceiros; d) transporte rodoviário de cargas em geral; e) publicações de informativos, periódicos, livros e revistas de caráter institucional e f) representação de outras empresas, nacionais ou estrangeiras; podendo a companhia participar do capital de outras sociedades, no País ou no exterior, qualquer que seja sua forma e objeto, na qualidade de sócia quotista ou acionista; também consta do novo Estatuto Social a indicação de que a incorporadora mantenha filiais, em um total de 42 (quarenta e duas), inclusive, a de número 17, corresponde a Unidade de Simões Filho, sito à Via Centro, 374, BR 324, Km 20, onde funcionava o domicílio fiscal da Águia S/A.

Em seguida, a autoridade fiscal relata os fatos consignados nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ prestadas pela sociedade

Águia S/A (CNPJ 14.998.371/000119), relativas aos anos-calendário de 1999 a 2006, período em que ocorreu a incorporação da sociedade J Macedo S/A (CNPJ 72.027.014/000100), assim resumidos:

i) Para o ano calendário 1999, a empresa declarou como atividade econômica a fabricação de biscoitos e bolachas (CNAE 15.822/00) e domicílio fiscal sito à Av. Via Centro, 374, no Centro Industrial de Aratu, em Simões Filho-BA. Nesse ano é uma empresa operativa, com desempenho na atividade industrial e na revenda de mercadorias, conseqüentemente, apresentando receita na venda no mercado interno de produtos de fabricação própria, no montante de R\$26.113.637,89 e na revenda de mercadorias, no montante de R\$73.418,72; apresenta também apropriação de custos dos bens e serviços vendidos e despesas operacionais, vinculadas às atividades desenvolvidas. Comprovando a sua operatividade na atividade industrial, o declarante informa a existência de apuração de IPI, fato que converge com as receitas/custos/despesas declaradas e vinculadas à Venda de Produtos de Fabricação Própria. Em seu Balanço Patrimonial Ativo Ficha 25A da DIPJ, constam bens registrados em seu Ativo Permanente Investimentos, Imobilizado e Diferido, no ano-calendário de 1998 (ano anterior) e zerados no ano-calendário de 1999, exceção dos declarados em seu Permanente Investimentos (ano de 1999).

ii) Para o ano calendário 2000, a empresa declarou a mesma atividade econômica e domicílio fiscal do ano anterior. Contudo, nesse ano ela não é mais uma empresa operativa, não desempenhando de qualquer atividade industrial ou de revenda de mercadorias e, conseqüentemente, sem receita proveniente dessas atividades, apresentando apenas como receitas e despesas vinculadas, os Resultados Positivos e Negativos em Participações Societárias, fruto de seus investimentos. Também não apresenta apropriação de custos dos bens e serviços vendidos e registra um gasto proveniente de serviços prestados por pessoa jurídica no valor de R\$24.085,97, como despesas operacionais, inexistindo custos e/ou despesas vinculados a empregados. comprovando sua não operatividade no desempenho de qualquer atividade industrial, o sujeito passivo declarou a inexistência de apuração de IPI, fato que converge com o anteriormente relatado. No seu Balanço Patrimonial Ativo, Ficha 38 A da DIPJ, somente constam bens vinculados ao seu Ativo Permanente Investimentos, nos anos-calendário de 1999 e 2000 e zerados todos os outros ativos da sociedade, ou seja, sem nenhum bem declarado nos aludidos anos.

iii) Para os anos calendário de 2001 a 2006, a empresa apresentou declarações com as mesmas características do ano calendário 2000, ou seja, demonstrando ser não operativa, apresentando apenas como receitas e despesas vinculadas os Resultados Positivos Negativos em Participações Societárias, fruto de seus investimentos, inexistindo custos e/ou despesas vinculados a empregados e inexistindo apuração de IPI. Ressalve-se apenas a alteração de sua atividade econômica principal fabricação de massas alimentícias (CNAE 15.849/00), da DIPJ do ano calendário 2003.

2) SOBRE A SOCIEDADE EMPRESÁRIA J MACEDO S/A

Por sua vez, foram relatados os fatos registrados nas atas de assembleia e outros documentos societários da empresa J. Macedo S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100). Ressalte-se que esta empresa foi incorporada em 31/12/2006 pela empresa Águia S/A (CNPJ nº 14.998.371/000119) e que, naquela data, possuía uma configuração resultante de outras operações societárias. Os principais fatos narrados podem ser assim resumidos:

i) Em 23/05/2000, a empresa Lapa Alimentos S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100) aprovou a venda de parte de seus ativos para a empresa Anaconda Industrial e Agrícola de Cereais S/A;

ii) Em 20/06/2000, a mesma empresa aprovou a exclusão do seu quadro societário do acionista Sadia S/A, a pedido, o que foi posteriormente operacionalizado por meio de uma cisão, com base no balanço patrimonial levantado em 30/06/2000;

iii) Em 30/07/2003, a empresa Lapa Alimentos S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100) e a empresa J Macedo Alimentos Nordeste S/A (CNPJ nº 03.439.436/000170), realizaram Assembléias Gerais Extraordinárias, quando aprovaram a incorporação, pela Lapa Alimentos S/A, da empresa J Macedo Alimentos Nordeste S/A, bem como a alteração de sua razão social para J Macedo S/A, a transferência de sua sede social para Fortaleza-CE e a alteração de seus objetivos sociais para: a) moagem, industrialização e comercialização de trigo e outros cereais, seus derivados e subprodutos, pães, biscoitos, bolachas, macarrão, artigos e serviços para panificação e confeitaria e outros produtos alimentícios; b) ração animal e seus insumos e c) importação e exportação, por conta própria e de terceiros, e representação de outras empresas, nacionais ou estrangeiras, podendo a companhia participar do capital de outras sociedades, no País ou no exterior, qualquer que seja sua forma e objeto, na qualidade de sócia, quotista ou acionista;

iv) Em 30/11/2004, foi deliberada a eliminação das participações recíprocas então constituídas, tendo como decorrência a redução de capital, de R\$ 148.955.095,02 para R\$ 72.858,041,72;

v) Em 22/12/2004, aprovou a constituição de um consórcio entre a companhia e a Bünge Alimentos S/A;

vi) Em 30/12/2006, deliberou e aprovou a proposta de incorporação dessa sociedade pela sociedade Águia S/A (CNPJ nº 14.998.371/000119), com efeitos a partir de 01/01/2007.

3) SOBRE A SOCIEDADE EMPRESÁRIA LAPA ALIMENTOS S/A

A autoridade fiscal também relata os fatos consignados nas DIPJs prestadas pela sociedade J. Macedo S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100), relativas aos anos-calendário de 1998 a 2006, período em que ocorreu a incorporação da sociedade J Macedo Alimentos Nordeste S/A (CNPJ nº 03.439.436/000170).

A empresa, que inicialmente era denominada de Lapa Alimentos S/A, sempre demonstrou a sua natureza operativa, com desempenho na atividade industrial e na revenda de mercadorias, declarando como atividade econômica principal a moagem de trigo e a fabricação de derivados (CNAE 15.520/00), conseqüentemente, apresentando receita na venda no mercado interno de produtos de fabricação própria e na revenda de mercadorias; apresenta também apropriação de custos dos bens e serviços vendidos e despesas operacionais, vinculadas às atividades desenvolvidas. Comprovando a sua operatividade na atividade industrial, o declarante sempre informa a existência de apuração de IPI, fato que converge com as receitas/custos/despesas declaradas.

Ressaltam-se apenas as seguintes informações:

i) para o ano calendário 2000, a empresa apresentou duas DIPJs, correspondentes aos períodos de 01/01/2000 a 30/06/2000 e de 01/07/2000 a 31/12/2000, sem que tenha sido registrada alteração qualitativa em sua atividade;

ii) para o ano calendário 2003, a empresa assume a nova denominação de J. Macedo S/A e altera seu domicílio fiscal para Fortaleza-CE, sem que tenha sido registrada alteração qualitativa em sua atividade;

iii) para o ano calendário 2004 e em diante, a empresa passa a declarar receitas com prestação de serviços.

4) SOBRE A SOCIEDADE EMPRESÁRIA J MACEDO ALIMENTOS NORDESTE S/A

Também foram relatados os fatos registrados nas atas de assembleia e outros documentos societários da empresa J Macedo Alimentos Nordeste S/A (CNPJ nº 03.439.436/000170), anteriormente denominada E. G. A. Comercio e Industria S/A e posteriormente incorporada pela empresa Lapa Alimentos S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100). Ressalte-se que esta última foi incorporada em 31/12/2006 pela empresa Águia S/A (CNPJ nº 14.998.371/000119), sujeito passivo da presente exigência. Os principais fatos narrados podem ser assim resumidos:

i) em 06/10/1999, a empresa E. G. A. Comercio e Industria S/A (CNPJ nº 03.439.436/000170) deliberou: alterar a sua denominação social para J Macedo Alimentos Nordeste S/A; modificar sua natureza para sociedade de capital autorizado; criar o Conselho de Administração; aumentar o capital social com emissão de novas ações a serem integralizadas mediante conferência de participações societárias e do acervo líquido de estabelecimentos industriais e comerciais, da seguinte forma: a) 70.080.000 ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, do capital da J Macedo S/A Comércio, Administração e Participações; b) do acervo líquido dos estabelecimentos pertencentes à J Macedo Alimentos S/A, localizados em Fortaleza-CE, Salvador-BA, Niterói-RJ, Maceió-AL, Jaboatão dos Guararapes-PE; c) do acervo líquido do estabelecimento pertencente à companhia Águia S/A, localizado no Centro Industrial de Aratu, Simões Filho-BA (CNPJ nº 14.998.371/0001-19); ii) em 30/07/2003 a empresa Lapa Alimentos S/A (CNPJ nº 72.027.014/0001-00) e a empresa J. Macedo Alimentos Nordeste S/A (CNPJ nº 03.439.436/0001-70) aprovaram a incorporação pela empresa Lapa da sociedade J. Macedo Alimentos Nordeste S/A, bem como da alteração de sua razão social para J. Macedo S/A, conforme já foi anteriormente relatado;

Em seguida, a autoridade fiscal resume os fatos consignados nas DIPJs prestadas pela sociedade J. Macedo Alimentos Nordeste S/A (CNPJ nº 03.439.436/000170), relativas aos anos-calendário de 1999 a 2003, quando foi incorporada pela Lapa Alimentos S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100). A empresa J. Macedo Alimentos Nordeste S/A sempre demonstrou a sua natureza operativa, com desempenho na atividade industrial e na revenda de mercadorias, declarando como atividade econômica principal a moagem de trigo e a fabricação de derivados (CNAE 15.520/00), conseqüentemente, apresentando receita na venda no mercado interno de produtos de fabricação própria e na revenda de mercadorias; apresenta também apropriação de custos dos bens e serviços vendidos e despesas operacionais, vinculadas às atividades desenvolvidas. Comprovando a sua operatividade na atividade industrial, o declarante sempre informa a existência de apuração de IPI, fato que converge com as receitas/custos/despesas declaradas.

5) ANÁLISE DAS GFIP

A autoridade fiscal também analisou as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP das empresas supracitadas, constatando o que se segue:

i) a empresa J. Macedo S/A (CNPJ nº 14.998.371/000119), anteriormente denominada Águia S/A e que incorporou em dezembro de 2006 a empresa J. Macedo S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100), apresentou GFIPs: com movimento no período de agosto/1999 a fevereiro/2000 (indicando atividade operacional), sem movimento no período de março/2000 a fevereiro/2007 (indicando ausência de atividade operacional), com movimento em março/2007 (indicando a retomada da atividade operacional);

ii) a empresa J. Macedo S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100), anteriormente denominada Lapa Alimentos S/A, que incorporou em julho de 2003 a empresa J. Macedo Alimentos Nordeste S/A (CNPJ nº 03.439.436/000170) e posteriormente foi incorporada pela empresa Águia S/A (CNPJ 14.998.371/000119), apresentou GFIPs com movimento no período de junho/1998 a março/2007 (indicando atividade operacional) e GFIPs sem movimentos no período de abril/2007 a agosto/2007 (indicando ausência de atividade operacional);

iii) a empresa J. Macedo Alimentos Nordeste S/A (CNPJ nº 03.439.436/000170), anteriormente denominada E. G. A. Comércio e Indústria S/A e que foi incorporada pela empresa Lapa Alimentos S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100): não apresentou GFIPs no período de janeiro/1999 a fevereiro/2000 (indicando ausência de atividade operacional), apresentou GFIPs com movimento no período de março/2000 a janeiro/2004 (indicando atividade operacional), não apresentou GFIPs no período de fevereiro/2004 a dezembro /2007 (indicando ausência de atividade operacional).

6) CONCLUSÕES DA FISCALIZAÇÃO

Após a apresentação desses dados, a autoridade fiscal passa a apresentar a sua análise sobre as alterações societárias que envolveram as referidas empresas e suas conseqüências sobre a utilização de prejuízos acumulados para reduzir a base de cálculo dos tributos lançados.

Constatou que a empresa autuada (CNPJ nº 14.998.371/000119) registrava um prejuízo fiscal acumulado de R\$ 100.611.938,68 e uma base negativa de CSLL acumulada de R\$ 83.498.431,06 em 31/12/2006, data em que incorporou a empresa J. Macedo S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100) e assumiu a denominação desta. Nos anos seguintes, a autuada aproveitou parte desses prejuízos conforme as tabelas seguintes:

IRPJ		
DATA	COMPENSAÇÃO	PREJUÍZO ACUMULADO
31/12/2006		R\$ 100.611.938,68
31/12/2007	R\$ 11.237.488,63	R\$ 89.374.450,05
31/12/2008	R\$ 7.503.517,16	R\$ 81.870.932,89
Total compensado: R\$ 18.741.005,79		

CSLL		
DATA	COMPENSAÇÃO	PREJUÍZO ACUMULADO
31/12/2006		R\$ 83.498.431,06
31/12/2007	R\$ 11.107.365,94	R\$ 72.391.065,12
31/12/2008	R\$ 7.487.291,61	R\$ 64.903.773,51
Total compensado: R\$ 18.594.657,55		

Quanto à empresa incorporada, J. Macedo S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100), esta não teve nenhum saldo de prejuízo fiscal e/ou de base de cálculo negativa de CSLL compensado pela sua sucessora.

A partir dos fatos relatados, mormente o fato de a empresa autuada ter ficado sem atividade operacional no período de março/2000 a fevereiro/2007, retomando sua atividade produtiva apenas após a referida incorporação (março/2007), associado ao fato de ambas as empresas, incorporadora e incorporada, pertencerem ao mesmo grupo empresarial, a autoridade autuante chegou à seguinte conclusão:

De onde se CONCLUI, que a materialização da presente "INCORPORAÇÃO" não tinha como pressuposto, a racionalização de custos operacionais das partes envolvidas (ÁGUIA S/A e J MACEDO S/A) e seus correspondentes resultados econômicos e fiscais obtidos, mas TÃO SOMENTE os BENEFÍCIOS FISCAIS dela decorrentes, haja vista que a INCORPORADORA (ÁGUIA S/A) na data do evento, era e é detentora de um estoque elevado de Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas da CSLL, que dificilmente poderiam ser reduzidos, ao longo de períodos futuros, caso mantivesse a mesma estrutura de Receitas e Despesas DECLARADAS em suas DIPJ's, nos anos-calendário posteriores a 2006 (data do evento da "INCORPORAÇÃO") e que encontram-se relatadas no subitem 13.4 e seu desdobramento em 13.4.2, se não lançasse mão do artifício da "INCORPORAÇÃO" da J MACEDO S/A, CNPJ 72.027.014/000100, com a finalidade única de compensar seus Prejuízos fiscais e Base de Cálculo Negativas da CSLL, com a resultante final da apuração de seu Lucro Real, após o ajuste de seu Lucro Líquido e dos correspondentes ajustes da CSLL. Outrossim, os lucros auferidos em períodos posteriores ao evento da "INCORPORAÇÃO" a partir do ano-calendário de 2007, compensáveis com seus Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas da CSLL, derivam das atividades lucrativas ou produtivas, desempenhadas pela "INCORPORADA" J MACEDO S/A. Portanto, o que ocorreu na verdade, foi que a ÁGUIA S/A (atual J MACEDO S/A), foi INCORPORADA pela J MACEDO S/A, CNPJ 72.027.014/00000, que teve como única alteração, a mudança de seu CNPJ pelo CNPJ da ÁGUIA S/A (14.998.371/000119), fatos que determinam a VEDAÇÃO das compensações realizadas, conforme preceituado no artigo 514 do Decreto nº 3.000(RIR/99).

Ao prover a impugnação, a autoridade *a quo* assinala que o fundamento fático do lançamento tributário se situa no "fato de o lucro obtido da atividade industrial em 2007 e 2008 não pertencer à empresa autuada". Nesse ponto, o julgador da DRJ realça que a autoridade fiscal desconsiderou, para efeitos tributários, a aquisição do referido parque industrial, o que só poderia acontecer se fosse o caso de simulação, fraude à lei ou abuso de direito, hipóteses que não teriam sido configuradas no caso concreto. No entendimento da autoridade da DRJ, a realidade aparente é a incorporação supracitada, "que fez com que a empresa autuada adquirisse um parque industrial que possibilitou a geração de lucro da atividade industrial". Nessa linha, manifesta que só seria possível cogitar de simulação se a realidade subjacente fosse a da sociedade autuada ter sido incorporada pela J. Macedo S/A (CNPJ nº 2.027.014/000100), que detinha o parque industrial. "Contudo, para essa cogitação alçar o *status* de afirmação, seria necessária a juntada de outros elementos probatórios, o que não ocorreu."

Em segundo plano, o julgador *a quo* também afasta a ocorrência de fraude à lei ou de abuso de direito, uma vez ausente mínimo esforço argumentativo em torno do suposto ato abusivo e de sua medida, na extrapolação do direito regularmente constituído.

Por fim, o julgador *a quo* observou que a fundamentação legal utilizada no auto de infração aponta os artigos 513 e 514 do RIR/99, sendo que este último proíbe a pessoa jurídica sucessora por incorporação de realizar a compensação de prejuízos fiscais da sucedida. Tal não é o caso em tela, uma vez que a empresa sucessora está compensando o seu próprio prejuízo fiscal, embora tenha aumentado o seu lucro com a aquisição do parque industrial da sucedida. Já o artigo 513 veda a compensação de prejuízos fiscais por parte de uma empresa se, entre as datas da apuração e da compensação, houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade, fatos inexistentes no contexto da realidade dos autos.

Peço vênia para divergir.

A realidade, que subjaz à forma jurídica, é a de que, de fato, ocorreu incorporação às avessas, isto é, a investida incorporou a investidora. Ou seja, a ÁGUIA S/A foi INCORPORADA pela J MACEDO S/A, CNPJ 72.027.014/00000, que teve como única alteração, a mudança de seu CNPJ pelo CNPJ da ÁGUIA S/A (14.998.371/000119). Perante tal estado de coisas, é impossível admitir as compensações realizadas, conforme preceituado no artigo 514 do RIR/99:

"Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33)."

Perceba-se que, em 30/07/2003, a empresa Lapa Alimentos S/A (CNPJ nº 72.027.014/000100) e a empresa J Macedo Alimentos Nordeste S/A (CNPJ nº 03.439.436/000170), realizaram Assembléias Gerais Extraordinárias, quando aprovaram a incorporação, pela Lapa Alimentos S/A, da empresa J Macedo Alimentos Nordeste S/A, bem como a alteração de sua razão social para J Macedo S/A, a transferência de sua sede social para Fortaleza-CE e a alteração de seus objetivos sociais para: a) moagem, industrialização e comercialização de trigo e outros cereais, seus derivados e subprodutos, pães, biscoitos, bolachas, macarrão, artigos e serviços para panificação e confeitaria e outros produtos alimentícios; b) ração animal e seus insumos e c) importação e exportação, por conta própria e de terceiros, e representação de outras empresas, nacionais ou estrangeiras, podendo a companhia participar do capital de outras sociedades, no País ou no exterior, qualquer que seja sua forma e objeto, na qualidade de sócia, quotista ou acionista.

Em outra senda, em 30/12/2006, a empresa Águia S/A deliberou: a) incorporar o patrimônio da J. MACEDO S/A (CNPJ 72.027.014/000100) conforme "Protocolo de Incorporação" tendo em vista que "as sociedades incorporadora e incorporada são partes do mesmo grupo econômico, que exploram atividades de administração de operações comerciais e industriais nos ramos e anexos de alimentação em geral. Nesse sentido, a administração das sociedades tem analisado alternativas para a melhor condução de suas atividades e políticas gerenciais, levando-se em conta a intenção de se racionalizar custos e incrementar os negócios no País, através da consolidação de suas atividades. Neste contexto e considerando a continuidade do processo de reorganização societária iniciado pelo grupo J Macedo em 2000, [...] ficou evidenciado que a manutenção de diversas estruturas administrativas levaria a um acréscimo em seus custos operacionais, ao mesmo tempo em que implicaria a perda de

sinergias relevantes na condução dos assuntos de seu interesse"; b) aprovar os Laudos de Avaliação das sociedades envolvidas no processo de incorporação; c) aprovar o "Protocolo de Incorporação da J MACEDO S/A e Justificativa aos acionistas"; d) adotar como data base da incorporação, para fins econômicos e fiscais, o dia 31 de dezembro de 2006, estabelecendo que os resultados operacionais e as variações patrimoniais, ocorridas a partir da data base, sejam ativas ou passivas, serão contabilizadas nos livros contábeis da Companhia e não modificarão os valores adotados no protocolo para a realização da incorporação; e) aprovar a versão integral dos elementos patrimoniais, ativos e passivos, da J Macedo S/A ao patrimônio da Companhia; f) aprovar o aumento de capital da Companhia no valor de R\$60.858.960,12, passando de R\$137.013.476,79 para R\$197.872.436,91; g) **aprovar a transferência da sede social da companhia para a cidade de Fortaleza/CE, com a conseqüente reversão de sua sede anterior em filial, bem como alterar sua razão social de Águia S/A para J Macedo S/A e os endereços dos estabelecimentos filiais da incorporadora, para os mesmos endereços dos estabelecimentos da incorporada.** (grifei)

Inevitável a conclusão de que Águia S/A foi, de fato, incorporada pela J Macedo S/A, tendo diante dos olhos a mudança para o endereço da J Macedo S/A e assunção das atividades desta.

Sigo o pensamento do ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, no acórdão nº 101-96.142, sessão de 23/05/2007:

"A pergunta que se deve fazer é: quem de fato incorporou quem no caso concreto?" (grifo no original)

A alteração da denominação e a concomitante transferência do endereço para aquele da dita incorporada são sinais fortes do que de fato ocorreu.

A empresa de participações incorporou outra operacional, alterando sua denominação e endereço para esta última, que se mantém da mesma forma como anteriormente. Resguardou-se a possibilidade de compensação de prejuízos da dita incorporadora. No entanto, a incorporadora de fato não mais existe. Toda a atividade deriva da incorporada, com o nome desta e no seu endereço.

Apenas uma conclusão me parece possível: a de que a incorporada sobreviveu de fato, com geração de resultados compensados com prejuízos da dita incorporadora que, no mundo dos fatos, desapareceu.

Em verdade, o que se fez foi a adoção de forma jurídica sem correspondência fática, compensando-se prejuízos sofridos por uma empresa com resultados positivos de outra, contornando-se, com forma vazia de conteúdo, a prescrição proibitiva da legislação.

O papel é um objeto desprotegido, aceitando tudo que nele se escreve. No entanto, é nos fatos que o Direito se apresenta, protegido pelos fins do ordenamento e suas prescrições positivas. Permitir tais operações é negar eficácia à finalidade da norma jurídica, transformando o Direito em um conjunto de prescrições facilmente esvaziáveis por meros truques jurídicos."

O acórdão nº 101-96.142, acima, foi objeto de recurso voluntário julgado pela CSRF, na relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, resultando no acórdão nº 9101002.341, sessão de 05/05/2016:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 1994

GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS NA SUCESSÃO — INCORPORAÇÃO.

A solução de questões relativas à compensação de prejuízos fiscais cujo aproveitamento se dá no contexto de incorporação de empresa não está em critérios jurídicos abstratos que tratam desse tipo de evento societário, mas sim na análise concreta dos fatos de cada caso. Restando evidenciado que a holding incorporadora deixou de existir e que toda a atividade após o evento da incorporação derivava da empresa operacional incorporada, com o nome desta e no seu endereço, não pode ser admitido que os lucros da empresa operacional (que continuou existindo) sejam compensados com os prejuízos da holding (que deixou de existir). (grifei)

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em razão da relação de causa e efeito que os vincula."

Neste acórdão, o relator, Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, consignou o seguinte:

"O óbice imposto pela fiscalização sobre os efeitos tributários que decorreram do referido evento societário, especificamente quanto à compensação de prejuízos fiscais acumulados anteriormente pelas empresas envolvidas, deu-se a partir da análise concreta dos fatos constatados após a incorporação.

E também foi com base nesses fatos que o acórdão recorrido restabeleceu a glosa na compensação de prejuízos. Realmente, as circunstâncias do caso concreto evidenciam que a incorporadora deixou de existir; que toda a atividade após o evento da incorporação derivava da incorporada, com o nome desta e no seu endereço; e que a incorporada sobreviveu de fato, com geração de resultados compensados com prejuízos da dita incorporadora.

O que ocorreu foi que os lucros da empresa operacional (que continuou existindo) passaram a ser compensados com os prejuízos da holding (que deixou de existir), o que, de fato, não pode ser admitido."

Forte nesses argumentos, dou provimento ao recurso de ofício, em relação ao item examinado.

Agora, o recurso voluntário.

Presentes os requisitos de admissibilidade, dele conheço.

No primeiro item, a indedutibilidade da parcela de R\$ 1.234.016,18, relativamente à participação no resultado.

Consoante o que restou apurado quando do julgamento do recurso de ofício, o valor integral da glosa, na cifra de R\$ 5.021.690,72, consta como **já adicionado** ao lucro líquido do período-base, na linha 14 da ficha 09A - **Demonstração do Lucro Real**, à fl. 2.202, da **DIPJ retificadora** às fls. 2.196/2.456, referente ao período de apuração entre 01 de janeiro e 31 de dezembro de 2006, apresentada em **nome da pessoa jurídica incorporada** (CNPJ nº 72.027.014/0001-00) no dia **29/06/2009**, conforme fl. 2.196, anteriormente, por conseguinte, à lavratura do termo de início de fiscalização às fls. 05/06, datado de **24/01/2011**. Tal descoberta aponta para a inexistência da infração, a se resvalar na improcedência da glosa integral, daí a reclamar o justo provimento ao recurso voluntário, quanto ao item em apreço.

No segundo item, a tributação da parcela de R\$ 4.999.044,00, concernente ao item - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS - equivalente à soma dos valores das notas fiscais emitidas contra filial da Recorrente estabelecida fora do Estado do Ceará e cujo CNPJ diverge do CNPJ constante do protocolo de intenções que sustenta o programa de incentivo PROVIN/FDI.

Todas as alegações da Recorrente esbarram no insuperável argumento de que, a teor do texto da lei instituidora desse programa de incentivo fiscal e do decreto que a regulamenta, o Estado do Ceará não exige que os recursos cedidos sejam aplicados no ativo imobilizado da empresa. Vale dizer que, sem vinculação específica, como é o caso, torna-se impossível qualificar a subvenção em referência na categoria das subvenções para investimento. Na espécie, defronta-se com subvenção para custeio ou operação, ficando livre a sociedade empresária subvencionada para aplicar a vantagem recebida da maneira que lhe aprouver.

Adite-se que, neste momento, adotam-se as mesmas razões de decidir que sustentaram o provimento ao recurso de ofício, motivo por que não é demais relembrar que desses diplomas normativos assoma-se a carência de metas e de mecanismos de controle destinados a averiguar se, de fato, está se consumando a implantação ou expansão de empreendimento econômico. Diante desse cenário normativo, não merece reforma a decisão quanto à exigência fiscal em debate. Por isso, cabe negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator

Processo nº 10380.732850/2012-49
Acórdão n.º **1301-002.157**

S1-C3T1
Fl. 6.825
