



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

Processo n° 10469.724403/2014-16
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-001.875 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de junho de 2016
Matéria IRPJ e multa isolada.
Recorrente GUARARAPES CONFECÇÕES S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECEITAS DE ALUGUEL. RECEITAS DE SUBVENÇÕES.

O conceito de lucro da exploração foi introduzido no nosso ordenamento jurídico pelo art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77, do qual fica claro que o legislador ordinário não teve a intenção de dar a tal conceito uma dimensão maior do que o extraído literalmente do art. 19, ou seja, lucro da exploração é o resultado de uma simples operação aritmética, na qual se faz o ajuste do lucro líquido do exercício pela exclusão dos valores indicados nos referidos incisos.

Não se exige contabilidade descentralizada por estabelecimento para fins de IRPJ, sendo que o lucro líquido de que trata o art. 19 do DL 1.598/77 é o da pessoa jurídica, no qual se consolidam todas as suas receitas, inclusive outras receitas operacionais, nas quais, em se tratando de empresa industrial, incluem-se receita de aluguel ou insubsistência do passivo decorrente de recuperação de despesa com tributos (subvenções).

No que tange à subvenção para investimento, ela só deve ser excluída do lucro da exploração a partir de 01/01/2015, quando entrou em vigor o art. 2º da Lei 12.973/14.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Edeli Pereira Bessa, que negavam provimento ao recurso; e 2) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, votando pelas conclusões os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Edeli Pereira Bessa. Fez declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Relator.

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (Presidente), Alberto Pinto Souza Júnior, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix.

Relatório

Versa o presente processo sobre recursos de ofício e voluntário, interpostos em face do Acórdão nº 14-58.503 da 13ª Turma da DRJ/RPO, o qual foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

REDUÇÃO E ISENÇÃO DO IRPJ. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECEITAS ABRANGIDAS.

A dedução do imposto de renda devido dos incentivos fiscais de redução e isenção, calculados com base no lucro da exploração, abrange apenas as receitas: (i) da atividade incentivada, constantes dos ADE e Laudos expedidos pelo Ministério da Integração Nacional - Agência de Desenvolvimento do Nordeste - ADENE, considerada prioritária para o desenvolvimento regional; e (ii) dos estabelecimentos, situados nas áreas de atuação da extinta SUDENE (em Fortaleza/CE e Natal/RN), e com projetos de modernização, aprovados pela atual ADENE.

A atividade de locação de imóveis, além de não integrar a atividade objeto de redução de imposto, expressamente consignada nos atos concessórios (confeccões de peças de vestuário em geral), decorre de atividade empresarial da matriz, sediada em Natal/RN, estabelecimento que não dispõe de qualquer ato concessivo de benefício em seu favor.

As receitas de aluguel, ainda que se enquadrem como operacionais, não integram o cálculo do lucro da exploração da atividade incentivada (confeccões).

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. SUBVENÇÕES.

A subvenção recebida do Poder Público em função de benefício fiscal de ICMS, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário ou não houver obrigatoriedade de aplicação dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico - não sendo suficiente a realização dos propósitos almejados com a subvenção, e inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos, não caracteriza subvenção para investimento, mas para custeio ou operação.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO.

ESTIMATIVAS.

É devida a multa isolada sobre a falta de pagamento das antecipações mensais de IRPJ mensal, apuradas por estimativa.

As hipóteses de incidência e as bases de cálculo das multas de ofício incidentes sobre o IRPJ devido no ajuste anual e sobre a estimativa mensal são distintas, pelo que não se pode falar em duplicidade de incidências.

A completa autonomia entre as infrações não permite a aplicação do princípio da continência lógica ou da consunção.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vale a transcrição da parte do acórdão recorrido objeto do recurso de ofício,

in verbis:

Da exclusão da subvenção para investimento do lucro líquido para fins de determinação do lucro da exploração

Da natureza do incentivo fiscal concedido pelos Estados

Em discussão a natureza jurídica de dois programas de incentivo: (i) o “Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Estado do Rio Grande do Norte” (PROADI), instituído pela Lei do Estado do Rio Grande do Norte n.º 5.397, de 11 de outubro de 1985, com o objetivo de ‘apoiar e incrementar o desenvolvimento industrial do Estado’; e (ii) o “Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial” (PROVIN), do Fundo de Desenvolvimento Industrial, instituído pela Lei do Estado do Ceará n.º 10.367, de 7 de dezembro de 1979, com o objetivo de ‘promoção industrial’.

Das provas que instruem o processo

Às fls. 410/433, tem-se demonstrativos dos valores mensalmente apurados nos programas FDI/PROVIN (Ceará) – de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, nos quais é discriminada a bases de cálculo (valor contábil das saídas) e o valor do ICMS devido, assim como, o valor da Nota Promissória emitida, correspondente a 75% do ICMS devido, antes de descontados os créditos de imposto decorrentes das operações de entrada

Na sequência (fls. 434/437), foi juntada cópia do Contrato de Mútuo celebrado entre o Banco do Estado do Ceará S.A. – BEC (mutuante) e a contribuinte autuada (mutuária), em 24/08/1998, tendo por objeto 75% do valor do ICMS efetivamente recolhido pela autuada, em 180 meses, no período de setembro de 1998 a agosto de 2013, mediante entrega de Notas Promissórias e pagamentos dos restantes 25% e dentro do prazo legal, incidente sobre as operações com produção própria.

Segundo as cláusulas contratuais, a fonte de recursos seria o Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – FDI, instituído pela Lei n.º 10.367, de 1979, alterado pelas Leis n.º 10.380, de 1980, 11.073, de 1985, 11.524, de 1988, e Decreto n.º 22.719 A de 20/08/1993, aportados à conta do Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas – PROVIN, decorrendo referido empréstimo do enquadramento da Mutuária como empreendimento prioritário para o desenvolvimento

econômico e social do Estado, em consonância com o disposto no Art. 8º do decreto Estadual nº 22.719 A de 20/08/1993, Decreto nº 23.113, de 18/03/1994, Decreto nº 23.913, de 21/11/1996 e demais normas pertinentes.

A Cláusula 1.3 foi expressa ao prever a destinação dos recursos:

“1.3 Os recursos decorrentes do empréstimo ora contratado destinam-se à composição do esquema financeiro necessário ao capital de giro da unidade industrial da MUTUÁRIA para a produção de confecções em geral, de acordo com o projeto econômico e respectiva memória de análise elaborada por equipe técnica do BEC”.

Constou ainda que os desembolsos do empréstimo seriam efetuados automaticamente a cada mês, quando do recolhimento do ICMS, durante o período de setembro de 1998 a agosto de 2013, observada a programação e disponibilidade financeira do FDI/PROVIN definido pela SEFAZ.

Segundo as cláusulas contratuais, os recursos seriam liberados, mediante a apresentação pela Mutuária de: (i) comprovante de recolhimento do ICMS do período anterior; (ii) mapa de apuração de ICMS; (iii) demonstrativo do valor global do faturamento realizado; e (iv) demonstrativo da produção física. Com base nesses documentos, a SEFAZ providenciaria a autorização para que a Mutuante desembolsasse o valor correspondente a 75% do ICMS, por meio da transferência da conta FDI nº 706.205-0 para a conta de Empréstimo em nome da Mutuária.

Entre as condições essenciais para a liberação das parcelas do empréstimo foram listadas: (i) o pagamento ao BEC pela Mutuária de 25% do ICMS devido, no prazo legal; e (ii) a entrega ao BEC, na data e por ocasião de cada liberação, de uma Nota Promissória, de emissão da Mutuária, devidamente avalizada, com o valor correspondente ao desembolso respectivo e o vencimento no dia 30 do 36º mês, contado do mês em que o mesmo se verificou, ficando o valor expresso sujeito a reajuste monetário previsto no contrato.

Em seguida, ficou pactuado que do valor de cada parcela de empréstimo, o equivalente a 1% seria pago de uma só vez, na data de vencimento, e seria corrigida desde a data do desembolso até a data de vencimento pela TJLP ou outro indexador que o substituísse. O pagamento após o vencimento de uma ou mais parcelas implicaria na obrigação de a Mutuária amortizar 100% do valor total desembolsado, devidamente corrigido com base na TJLP, e juros moratórios de 12% ao ano, incidentes desde a data de desembolso até a efetiva liquidação das parcelas em atraso.

Na Cláusula Sexta foram definidas obrigações especiais da Mutuária entre as quais se destacam:

1. a execução do projeto financiado com toda a diligência e eficiência, de acordo com a boa técnica gerencial e as normas de engenharia, com a obrigação de manter todos os registros e comprovantes indispensáveis; e

2. a utilização de todos os recursos objeto de mútuo exclusivamente nos negócios normais relativos ao projeto apresentado e suas expansões futuras.

Foram também juntadas aos autos cópias do 3º Aditivo do Contrato de Mútuo (fls. 438/440), datado de 24/08/2004, em que incluída a exigência, para liberação das parcelas de mútuo, de cópia de certidão negativa de débitos estaduais da empresa e de seus representantes legais. Nas condições essenciais à liberação das parcelas foi incluída a possibilidade de a entrega da Nota Promissória ser substituída por Termo de Declaração de ICMS Diferido, de emissão da Mutuária, com o valor correspondente ao desembolso, mantidas as demais condições.

No 5º Aditivo ao Contrato de Mútuo (fls. 442/444), subscrito em 10/02/2010, pelo Bradesco (na qualidade de sucessor do BEC) e pela Guararapes, foi pactuada a prorrogação do contrato pelo prazo de 120 meses, a partir de setembro de 2013 até agosto de 2023, com mudança do objeto do contrato nos seguintes termos:

1.1 Constitui objeto do presente contrato, o diferimento equivalente a 75% (...) do valor do ICMS efetivamente recolhido, pela BENEFICIÁRIA, incidente sobre sua produção própria, em 120 (...) meses, no período de setembro de 2013 a agosto de 2023, mediante entrega de Nota Promissória ou de Termo de Declaração de ICMS Diferido e pagamento dos restantes 25% (...), dentro do prazo legal, resguardando-se os prazos que venham a ser estabelecidos em Emenda Constitucional, excluindo-se do benefício os recolhimentos efetuados fora do prazo legal.

1.2 Os desembolsos referente ao diferimento serão efetuados automaticamente a cada mês, quando do recolhimento do ICMS, durante o período de setembro de 2013 a agosto de 2023, observada a programação e disponibilidade financeira do FDI/PROVIN, definida pela SEFAZ e o contido no item 1.1 anterior.

Não constou do referido aditivo alteração substancial nas demais cláusulas.

Consta do processo também cópia da Resolução do Conselho Estadual de Desenvolvimento Industrial – CEDIN que aprovou o financiamento em favor da Guararapes, no âmbito do FDI/PROVIN (fls. 445), com base no Relatório de Análise do BEC DEANP/DIANP 980223 de 09/07/1998, nos seguintes termos:

RESOLVE:

1. Aprovar a realização da operação e financiamento em favor da empresa CONFECÇÕES GUARARAPES S.A. – FILIAL II – FORTALEZA, no âmbito do Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas – FDI, nas seguintes condições:

a. FINALIDADE: Formação e/ou complementação do capital de trabalho;

- b. VALOR: 75% (...) do valor do ICMS recolhido mensalmente e dentro do prazo legal, incidente sobre operações com a produção própria;
- c. FORMA: Contrato de Mútuo de Execução Periódica, em moeda nacional;
- d. GARANTIAS: Constituídas por Notas Promissórias emitidas pela empresa e avalizadas por Paulo Ferreira Machado e Nilton Ferreira Monte;
- e. PRAZO: 180 (...) meses consecutivos, qualquer que seja o nível de recolhimento do ICMS, contados a partir do mês subsequente à aprovação do CEDIN, excluindo-se do benefício os recolhimentos efetuados fora do prazo legal;
- f. DESEMBOLSO: Em parcelas mensais, mediante entrega de Notas Promissórias e recolhimento da parcela de 25% (...) do ICMS pela Empresa, durante o período de 180 (...) meses, contados a partir do mês subsequente à aprovação do CEDIN;
- g. REEMBOLSO: Em parcelas únicas, a serem pagas 36 (...) meses contados de cada desembolso;
- h. ENCARGOS FINANCEIROS:
- i. PARA PAGAMENTO ATÉ O VENCIMENTO: O valor de cada parcela a ser desembolsada corresponderá ao equivalente a 1% (...) da parcela desembolsada, devidamente corrigido desde a data do desembolso até a data do vencimento pela aplicação da TJLP ou outro indexador que venha a substituí-la por decisão do CEDIN;
- ii. PARA PAGAMENTO APÓS O VENCIMENTO: Qualquer parcela do empréstimo desembolsado será devidamente corrigida desde o desembolso até a liquidação com base na variação integral, acumulada no período, da TJLP, ou outro indexador que venha a substituí-la por decisão do CEDIN, e acrescida de juros de 12% (...) ao ano, incidente desde a data do desembolso até a efetiva liquidação das parcelas em atraso.

Em atendimento à intimação (fl. 446) para apresentação do Protocolo de Intenções assinado com o Governo do Estado do Ceará e Rio Grande do Norte, no âmbito dos

Um documento (fl. 447), protocolizado em 09/10/1998, relativo a um Projeto Industrial de Implantação de uma Fábrica (fls. 448/494), localizada em Natal, direcionada basicamente à produção de camisas masculinas, e produtos correlatos, com um investimento de 17,8 milhões de reais, em que postulado o enquadramento nas linhas operacionais do Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte – PROADI, na condição de empresa nova, com início de operação projetado para o 1º semestre de 1999, observado o percentual incentivado de 75% do ICMS devido, e a redução de 99% da parcela referente ao reembolso do principal financiado. Há referência à proposição de celebração de Contrato de Mútuo, pelo período de 120 meses.

Também integra o processo às fls. 523/526, documento emitido pelo Departamento de Análise de Crédito – DECRE, datado de 02/08/1999, denominado “Relatório de Análise” do Projeto 1999/00121 da Confecções Guararapes S.A. Filial Fortaleza I, projeto cujo objetivo

expressamente determinado era “complementar os recursos necessários à formação do capital de giro do empreendimento, referente ao projeto de reativação de sua fábrica”.

No mesmo instrumento, foi explicitada a situação atual e futura do projeto nos seguintes termos:

“O conjunto industrial da Filial I está implantado em terreno com área de 15.608 m² em frente às instalações industriais das Filiais II e III, no Bairro de Antônio Bezerra.

A área edificada da Filial I tem a seguinte composição:

- Fábrica : 15.608 m²
- Almojarifado: 3.000 m²
- Administração: 1.392 m²

A Filial I produz calças e bermudas jeans; a Filial II produz calças sociais e sportwear; enquanto a Filial III produz camisas, bermudas e calças.

A Filial I foi criada através da Ata da Reunião de Diretoria realizada em 20 de junho de 1974, tendo iniciado suas atividades industriais em 1976, operando normalmente até 1992, quando paralisou suas máquinas.

O projeto atual consiste na reativação da fábrica, que foi totalmente reformulada.

As Inversões Fixas, até maio de 1999, perfazem o total de R\$ 5.277.166,00 dos quais R\$ 1.494.389,00 são representados por máquinas e equipamentos novos adquiridos, a maioria importados.

A Empresa emprega, atualmente, 726 pessoas.

Há menção de que as garantias fornecidas seriam as Notas Promissórias, emitidas pela Empresa, contendo o valor de cada saque mensal efetivado durante a vigência do Contrato, e avalizadas por seus representantes legais.

Na Conclusão do Relatório de Análise consta que a colaboração financeira pretendida, junto ao BEC, corresponderia a 75% do ICMS incidente sobre a produção própria durante o período de 180 meses, com carência de 60 meses, e para pagamentos até os respectivos vencimentos, amortizações equivalentes a 1% do montante desembolsado, corrigido pela TJLP. Há menção de que os benefícios requeridos seriam compatíveis com projetos de implantação, condicionados a uso intensivo de mão-de-obra, conforme Decreto nº 24.626, de 24/09/1997.

O requerimento teria sido encaminhado ao Conselho Estadual de Desenvolvimento Industrial – CEDIN, nos seguintes termos:

Tendo em vista que o pleito reveste-se de características especiais, vez que foram adquiridos máquinas e equipamentos novos, no valor de R\$

1.494.389,00, contratados 726 novos empregados, e as atividades industriais foram reiniciadas em junho de 1999, sugerimos seja a proposta encaminhada a deliberação do Conselho Estadual de Desenvolvimento Industrial – CEDIN.

DA ACUSAÇÃO FISCAL

A fiscalização advogou que os programas teriam a natureza de subvenção para investimento, por se tratar de recursos recebidos do Poder Público, para serem aplicados em determinados setores e/ou regiões, de forma a colocá-los em igualdade de condições de competição e existência em relação aos demais setores e regiões.

Segundo a autoridade fiscal, o benefício fiscal tinha a finalidade de levar desenvolvimento para a região e em contrapartida compensar o empresário pelos custos que eventualmente viesse a ter para a instalação do empreendimento em local sem uma vantagem comparativa evidente.

Para a fiscalização, a natureza da subvenção seria definida pela natureza do benefício: (i) subvenção para investimento, se para atrair, desenvolver positivamente uma região/setor; ou (ii) subvenção para custeio, se para intervir em um setor em que há real necessidade de custeá-lo, sob pena de levar esse setor ao prejuízo. Sob tal perspectiva, a subvenção para custeio seria caracterizada como uma intervenção/controle de mercado, para tornar produtos competitivos ou evitar a derrocada de um setor, mas sem qualquer objetivo imediato de obter um incremento/desenvolvimento regional ou setorial, típico da subvenção para investimento.

Ainda nas palavras da autoridade fiscal, ao contrário da subvenção para custeio - que buscava somente auxiliar o beneficiado na sustentação de suas despesas ordinárias, em decorrência da relevância estratégica e socioeconômica da empresa ou do setor como um todo -, a subvenção para investimento teria por escopo, de fato, estimular a implantação ou expansão de determinado setor, utilizando-se de várias formas que possibilitassem essa finalidade.

Ao analisar a legislação e os Protocolos de Intenções, por meio dos quais, a pessoa jurídica autuada se comprometia a efetuar os investimentos de recursos na implantação, expansão ou diversificação de empreendimento na área de interesse dos Governos Estaduais, concluiu a fiscalização que a entrega de recursos por parte do Estado seria para repor o custeio do investimento, de forma que a empresa voltasse ao status quo anterior, com a recomposição da disponibilidade utilizada para a construção do empreendimento (unidade fabril).

Assevera a acusação fiscal que o reembolso ou a dispensa do recebimento de 99% do empréstimo teria por destinação o caixa, para recompor o patrimônio da recorrente (se extraídos recursos de seu próprio disponível), ou para pagar dívida (se contraído empréstimo para a construção). Nas palavras da acusação fiscal,

“(…) Ter olhos voltados apenas para o uso ex-post dos recursos economizados com o não pagamento, e definir a natureza da subvenção como custeio apenas por serem empregados da forma que melhor convier à empresa, é de uma

miopia extremada. Essa visão esquece, por completo, a vinculação do benefício fiscal ao investimento feito anteriormente (construção civil, máquinas e equipamentos etc.), que é exatamente o compromisso do investidor para com o Estado concedente (o protocolo de intenções é o marco inicial do vínculo). Um não subsiste sem o outro”.

A fiscalização ainda advoga que, se o incentivo fosse caracterizado como subvenção para custeio, deveriam ser submetidos à tributação, o que representaria uma apropriação parcial (34%) pela União de parte dos recursos financeiros oriundos de uma renúncia fiscal ou orçamentária dos Estados, e redundaria na interferência da União nos incentivos outorgados pelos entes federados, com quebra de autonomia e independência asseguradas pela Constituição Federal.

DAS RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO

Não haveria divergência quanto aos conceitos de subvenção para custeio (transferências realizadas com o objetivo de auxiliar a pessoa jurídica com suas despesas), e de subvenção para investimento (transferências realizadas com o objetivo de induzir o desenvolvimento regional).

Todavia, defende a contribuinte que os benefícios instituídos pelos programas PROADI (Lei nº 7.075/97 e Decreto nº 13.723/97) e PROVIN (Lei nº 10.367/79 e Decretos nº 22.719/93, 23.113/94, 23.913/95 e 24.670/97) não configurariam subvenção para investimento. Para a Impugnante, o negócio jurídico no qual, ao final do contrato de mútuo, a empresa teria um desconto de até 99% do valor da parcela do valor financiado, calculado com base no valor do ICMS a ser recolhido, deveria ser contabilizado como redução de custos e despesas, e não como subvenções para investimento, como pretendeu a fiscalização.

Com base no item 2.12 do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, afirma que, para a caracterização da subvenção para investimento, não seria suficiente a aplicação dos recursos com o fim de desenvolver os Estados da Federação, mediante a implantação de estabelecimentos industriais.

Nesse aspecto, questiona a interpretação dada pela fiscalização aos preceitos contidos no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22/03. Com base no referido ato normativo, professa 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, configuram reduções de custos ou despesas (e não subvenções para investimento ou subvenções correntes para custeio).

Assevera, assim, haver adotado a interpretação da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB (redução de custos ou despesas), e contesta a acusação de que os procedimentos adotados pela empresa

teriam por pressuposto o fato de o benefício fiscal configurar subvenção para custeio.

Com base em doutrina contábil, argumenta que o benefício fiscal deveria ser caracterizado como recuperação econômica de um custo, e ainda que a forma adotada para sua escrituração, em conta credora, contribua para a configuração de aumento do resultado do exercício da pessoa jurídica no momento da recuperação, não reuniria condições de materializar ingresso de elemento novo que se qualificasse no conceito de receita.

Em favor da sua tese, traz também à baila Soluções de Consulta de Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil, assim como a Solução de Divergência Cosit nº 15, de 2003.

Com base em outra Solução de Consulta ressalta que a forma de enquadramento do crédito presumido do ICMS, como subvenção ou recuperação de custos, dependeria de como tal incentivo teria sido concedido pela legislação do Estado concedente do estímulo fiscal.

Por fim colaciona jurisprudência administrativa, segundo a qual as subvenções contabilizadas como receitas operacionais integrariam o lucro da exploração.

DAS RAZÕES DE DECIDIR

Diante de tal quadro, verifica-se que a fiscalização ao analisar os instrumentos apresentados pela contribuinte, adotou o entendimento de que se trataria de subvenção para investimento basicamente porque os recursos teriam sido obtidos, mediante aprovação de projetos determinados, no âmbito de programas destinados ao desenvolvimento/incremento de determinados setores econômicos ou regiões da Federação.

Nesse aspecto, explicitou ainda que não seria suficiente, para descaracterizar a natureza da subvenção, o fato de os recursos serem destinados ao caixa ou capital de giro da empresa, haja vista que a beneficiária teria procedido aos investimentos antes do recebimento dos recursos, e, nesse contexto, tais subvenções representariam a reposição do custo do investimento, com a recomposição da disponibilidade utilizada para a construção/modernização da unidade fabril.

Apesar de sustentável a argumentação, a interpretação adotada em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB não respalda o entendimento da fiscalização.

No Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, item 2.11 foi expressamente consignado que a subvenção para investimento é a destinada à aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Até aqui, correta a interpretação da fiscalização.

Entretanto, o item 2.12 do referido Parecer introduziu como critério necessário à caracterização da subvenção para investimento a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Sincronia quer dizer “concorrência de fatos num dado tempo” (Michaelis); “ocorrência ou realização em simultâneo = **SIMULTANEIDADE**” (In Dicionário Priberam da Língua Portuguesa

[em linha], 2008- 2013, <http://www.priberam.pt/dlpo/sincronia> [consultado em 05-05-2015]).

Justamente contra essa orientação acerca de necessária sincronia entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado se manifestou a fiscalização. Entretanto, trata-se de ato normativo em vigor e vinculante para os órgãos da RFB.

O Parecer Normativo ainda expressou a orientação de que o animus de subvencionar para investimento (o que se retira da legislação e dos atos concessivos do benefício) deveria ser acompanhado da efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado (o que deve ser provado pelo beneficiário). Nem o animus de subvencionar para investimento, nem a aplicação da subvenção em investimentos, isoladamente, seriam suficientes.

No caso em análise, a falta de sincronia no tempo entre a aplicação (anterior) e o recebimento (posterior) dos recursos, não se mostra compatível com qualquer controle quanto à aplicação específica dos recursos em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos”. Conforme visto nos instrumentos apresentados pela autuada e anotado pela fiscalização no termo de verificação os recursos obtidos nos programas foram destinados ao capital de giro da empresa.

De qualquer forma, posteriormente à lavratura do Auto de Infração, foi editada a Solução de Consulta Cosit nº 336, de 12/12/2014, em que justamente analisados os benefícios fiscais, concedidos pelo Governo do Estado do Ceará, no âmbito do Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial -PROVIN/FDI, e seus efeitos na apuração das bases de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica -IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofins.

Na fundamentação da referida Solução de Consulta, constou:

11. A presente consulta, na essência, visa a esclarecer se o benefício fiscal, concedido pelo Estado do Ceará no âmbito do Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial - PROVIN/FDI, instituído pela Lei Estadual nº 10.367, de 1979, pode ou não ser caracterizado como subvenção para investimento e quais as repercussões tributárias decorrentes dessa caracterização. De acordo com documentos anexos aos autos, percebe-se que a sistemática de funcionamento do referido incentivo estadual está atrelado às seguintes operações:

(...)

12. Percebe-se, pela leitura atenta dos excertos das Resoluções acima destacados, que, embora não tenha descrito em detalhes a metodologia da subvenção governamental objeto do presente processo, a consulente pretende considerar como subvenção para investimento, o conjunto de incentivos fiscais concedidos pelo

Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial - PROVIN/FDI, Lei nº 10.637, de 1979, Estado do Ceará, abrangendo as seguintes situações:

12.1) financiamento de 51% do valor do ICMS mensal incidente sobre operações resultantes de seu processo industrial, a serem quitados no prazo de 36 meses, mediante pagamento, até o vencimento, de apenas 15% do valor do imposto diferido;

12.2) diferimento do ICMS incidente na importação de máquinas, equipamentos e estruturas metálicas, para compor o ativo permanente da sociedade empresária, que deverá ser pago quando da sua desincorporação;

12.3) diferimento sobre a diferença de alíquota do ICMS entre as operações internas e interestaduais, relativa às aquisições, de bens destinados ao ativo fixo ou imobilizado;

12.4) diferimento do ICMS incidente nas aquisições do exterior do país de matéria-prima e insumos para utilização no processo industrial.

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):

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, realocação, 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 de 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.

(...)

20. A partir do histórico da legislação tributária federal acima exposto, constatase 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 da 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. Falta também 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 carregados 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.

(...)

Conclusão

34. Diante do exposto, conclui-se que: a) não se admite excluir da apuração do lucro real a subvenção recebida do Poder Público, em função de redução de ICMS, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico (não é suficiente a realização dos propósitos almejados com a subvenção), **inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos**. Nesse caso, a subvenção torna-se tributável, compondo as bases de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

(...)

Diante dessa interpretação adotada pela Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, vinculante para os órgãos administrativos no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, os benefícios similares, concedidos pelos Estados do Ceará e Rio Grande do Norte não podem ser caracterizados como subvenções para investimento, o que macula esse fundamento da autuação, na medida em que a exclusão do Lucro Líquido, para fins de determinação do Lucro da Exploração, se fez justamente por se classificarem as subvenções de investimento como resultados não operacionais.

Referida Solução de Consulta ainda disse mais: que os benefícios ora em discussão se enquadrariam no conceito normativo de subvenção concedida para custeio ou operação.

Do cálculo do lucro da exploração

Entretanto, a fiscalização ainda agrega outros fundamentos à exclusão de tais recursos do lucro líquido, para fins de determinação do lucro da exploração.

Assevera que o recebimento do mútuo não poderia ser considerado, como fez a contribuinte, uma redução de custos operacionais (ICMS),:

- (i) porque gerada uma obrigação de pagar, que somente se resolveria se implementada determinada condição futura;

- (ii) porque não vinculado ao pagamento do ICMS (o valor do ICMS devido seria apenas um parâmetro para aplicação do financiamento); e
- (iii) porque, apenas no momento do pagamento do mútuo, o valor do benefício poderia ser tratado como redução de custo, na medida da

redução prevista no contrato estipulado com a instituição financeira. Entretanto, reitera sempre o caráter não-operacional da redução de custo, porque oriunda de um agente externo, e não decorrente da venda de mercadorias por ela fabricadas, não tendo sido alcançada diretamente com o uso da estrutura operacional da empresa.

Entretanto, haja vista que já definido que os benefícios se enquadram na modalidade de subvenção para custeio, cumpre novamente aplicar os preceitos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, itens 2.14 e 7.1

2.14. (...): as Subvenções, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as Subvenções para Custeio ou Operação, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as Subvenções para Investimento, como parcelas do resultado não operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizados como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

(...)

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

I - As Subvenções Correntes para Custeio ou Operação integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as Subvenções para Investimento, o resultado não operacional

No Manual de Contabilidade Societária da FINECAFI (São Paulo, Atlas, 20100, págs. 359) ao comentar a constituição da Reserva de Incentivos Fiscais, os autores mencionam as hipóteses dos “benefícios sob a forma de redução ou isenção tributária” e “tributos financiados pelo Estado”, nos seguintes termos:

“20.5.8 Reserva de incentivos fiscais

e) Tributos financiados pelo Estado

Há uma situação especial em alguns casos no Brasil: tributos que são financiados pelo próprio Estado por longo prazo com taxas de juros muito abaixo das praticadas no mercado. Trata-se de efetivas subvenções que precisam ser devidamente divulgadas para que se tenha idéia de quanto do resultado da entidade se deve a tais benefícios.

Se a empresa tem o direito de pagar seu ICMS pelo prazo de 15 anos, obtendo para isso um financiamento do estado, de uma entidade que lhe pertence, por ele é controlada ou, de qualquer maneira, que dele obtenha a devida compensação se for o caso, mas tal financiamento possui condições muito divergentes das praticadas no mercado, há que se registrar o incentivo. Por exemplo, se o pagamento do imposto é diferido totalmente nesses 15 anos, para pagamento com juros simples de 1% ao ano, a companhia não poderá registrar o ICMS devido pelo

seu valor nominal e ainda registrar reduzidíssimas e irrealistas despesas financeiras pelos 15 anos. Além disso, a entidade registrará nos seus resultados normais todos os benefícios desse não pagamento do tributo ao longo dos 15 anos, em decorrência do que esse não pagamento lhe trouxer de redução de despesas financeiras, quando comparado ao que a companhia teria caso precisasse tomar dinheiro emprestado para pagar o imposto, ou então de receitas financeiras a taxas de mercado pela aplicação desse dinheiro etc.

Com isso, a contabilização, conforme Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamental, deverá ser realizada da seguinte forma: no período em que a empresa passa a dever o tributo, ela reconhece a despesa (ou redução da receita, como se faz no caso do ICMS no Brasil) normal mente no resultado contra o passivo relativo ao financiamento. Calcula o valor final a pagar, considerando-se, por exemplo, a taxa de juros de 1% ao ano, e a seguir traz a valor presente pelas taxas normais de mercado que representam as condições econômicas do momento e o seu risco no processo de obtenção de empréstimos. Dessa forma, ficará evidenciado o valor ganho por essa subvenção. Na sequência, debitará o passivo, em conta retificadora, por essa diferença, de forma que seu passivo registre o valor presente da obrigação referente aos 15 anos. A contrapartida será um crédito, direto no resultado, reduzindo o valor do seu tributo ao que ele de fato representa econômica e financeiramente, ou então contra outra conta de passivo, para apropriação ao resultado futuramente, se ainda existirem condições a serem cumpridas para efetivamente poder gozar do benefício do empréstimo a taxas de juros subsidiadas.

Diante disso, não se sustenta também a fundamentação adotada pela fiscalização para proceder à exclusão de tais benefícios do lucro líquido, para fins de determinação do lucro da exploração, de que tais benefícios teriam caráter não-operacional.

Do lançamento sobre o saldo negativo apurado

Cumprido afastar o lançamento de ofício que se fez sobre os saldos negativos de IRPJ apurados nas DIPJ, nos valores de R\$ 1.074.623,50 e R\$ 11.437,92, respectivamente, nos anos-calendário 2010 e 2011.

O lançamento de ofício somente se faz sobre as parcelas exigíveis do imposto ainda não declaradas ou pagas, mas não sobre os saldos negativos (ou credores) de imposto, ainda que a pessoa jurídica detentora do crédito o tenha utilizado para compensações de débitos, mediante instrumento hábil (DCOMP). Neste último caso, deve a autoridade competente providenciar o ato de não homologação das compensações porventura efetuadas e proceder à cobrança dos débitos com os acréscimos legais cabíveis.

Ao proceder ao lançamento do IRPJ devido nos anos-calendário 2010 e 2011, e tendo considerado todas as antecipações integrantes dos saldos negativos em questão, a autoridade fiscal procedeu à sua desconstituição, entretanto, não há fundamento legal para lançamento de ofício sobre os valores dos saldos negativos (créditos) apurados nas DIPJ.

(...)

Por todo o exposto, VOTO por JULGAR PROCEDENTE EM PARTE a impugnação, para:

1. MANTER o lançamento da exclusão do cálculo do lucro da exploração das receitas de aluguéis;
2. CANCELAR o lançamento da exclusão do cálculo do lucro da exploração das subvenções concedidas pelo Estado do Ceará e do Rio Grande do Norte;
3. MANTER EM PARTE o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais, conforme demonstrativos em anexo.”

A recorrente, cientificada do Acórdão nº 14-58.503 em 10/06/2015 (Termo a fls. 1119), interpôs, em 09/07/2015 (Termo a fls. 1121), o qual aduz as seguintes razões de defesa:

a) que a intimação do contribuinte acerca da decisão que julgou parcialmente procedente sua impugnação formalizou-se em 10.06.2015, quarta-feira, tendo a contagem do prazo se iniciado no primeiro dia útil subsequente (11.06.2015, quinta-feira). Sendo assim, o dies ad quem dos 30 (trinta) dias para interposição de Recurso Voluntário ocorre em 10.07.2015, sexta-feira, portanto, este recurso, protocolado nesta data, é tempestivo;

b) que o lançamento decorreu de conclusões extraídas em Termo de Verificação e de Encerramento da Ação Fiscal ("Termo de Verificação"), Mandado de Procedimento Fiscal - MPF n.º 04.0.01.00-2013-00022-0, instrumento por meio do qual se concluiu pela inclusão supostamente indevida no Lucro da Exploração da Recorrente de receitas decorrentes de atividades alegadamente não incentivadas, notadamente receitas de aluguéis e de incentivos fiscais de ICMS instituídos pelos Estados: Rio Grande do Norte (PROADI) e do Ceará (PROVIN);

c) que consoante se extrai do acórdão recorrido, entendeu-se que a dedução do IRPJ devido com base no lucro da exploração abrangia apenas as receitas (i) da atividade incentivada e (ii) dos estabelecimentos situados nas áreas de atuação da SUDENE, desconsiderando, assim, uma interpretação teleológica da legislação de regência;

d) que uma primeira leitura do acórdão recorrido, notadamente dos trechos acima destacados, demonstra que o entendimento da DRJ e de que a concessão dos benefícios fiscais discutidos deve ser interpretada de maneira estrita, atendo-se precipuamente ao Laudo Constitutivo e ao Ato Declaratório acostados aos autos, onde consta que a atividade objeto da redução do IRPJ seria a de Confecções em Geral;

e) que a isenção dos valores incluídos no lucro da exploração deve ser interpretada à luz de todo ordenamento jurídico brasileiro, analisando-se não apenas a literalidade do que dispõem as leis e os atos infralegais, mas o próprio objetivo buscado pelo legislador;

f) que se infere da literalidade da lei que o cálculo deverá partir do lucro líquido do período de apuração, ao contrário do que entendeu o acórdão recorrido, segundo o qual deve haver "necessária distinção entre o "lucro líquido" contábil e o "lucro líquido" que serve de base de cálculo ao lucro da exploração;

g) que entendeu a DRJ que "os ajustes do lucro líquido do exercício prescritos para a composição do lucro da exploração decorrem exclusivamente da necessidade

de se isolar o resultado da atividade, cuja exploração seja objeto de incentivo, da totalidade dos valores que determinaram o lucro líquido do exercício, mediante a exclusão dos resultados que, mesmo operacionais, não geram os favores fiscais";

h) que desconsiderou, uma vez mais, o quanto expresso no art. 544 do RIR/99, segundo o qual deve haver a exclusão, em síntese, (I) da parte das receitas financeiras que exceder as despesas financeiras, (II) dos rendimentos e prejuízos das participações societárias e (III) dos resultados não operacionais;

i) quer parecer a Recorrente que merece reforma o acórdão recorrido, notadamente pela legalidade do procedimento que incluiu as receitas de aluguéis no lucro da exploração e, assim, passa-se a demonstrar, detalhadamente, nos próximos tópicos, as razões de fato e de direito que corroboram seu entendimento, realizando-se, para tanto, digressão acerca do objetivo da norma;

j) que as isenções e reduções do IRPJ devem ser entendidas, no que toca as áreas da SUDAM e SUDENE, como autênticas normas tributárias indutoras, visando a desenvolver regiões historicamente carentes de recursos e, assim, equilibrar os entes federativos componentes da Republica;

l) que não se trata de mero favor fiscal mas, sim, de isenção de caráter oneroso visando ao desenvolvimento da região nordestina, logo, a interpretação das normas relativas aos incentivos fiscais em exame não apenas pode, como deve, ter em conta os objetivos centrais da referida intervenção econômica estatal, razão pela qual a melhor exegese impõe, além de uma análise gramatical, uma aferição histórica, sistemática e, principalmente, teleológica;

m) que esclarece Ezio VANONI, talvez na obra mais completa a respeito do tema, que "as normas excepcionais também são ditadas para desempenhar uma determinada finalidade, quando se entenda plenamente a vontade continuamente renovada, que nelas se objetiva, por conseguinte, na interpretação das normas tributárias gerais, o intérprete deve unicamente procurar por em relevo a vontade da lei, sem se preocupar com saber se, assim fazendo, ultrapassa as palavras da norma, ou se atribui ao preceito um alcance mais restrito que aquele que a fórmula pudesse admitir;

n) que, desde a origem da isenção, o legislador foi muito claro ao estabelecer que o incentivo fiscal abrange o imposto de renda incidente sobre os resultados operacionais, excluindo-se destes, a partir do Decreto-lei n.º 1.598/77, apenas parte das receitas financeiras que exceder as despesas financeiras e os rendimentos e prejuízos das participações societárias;

o) que, para efeitos do incentivo fiscal sobre os resultados operacionais, tão somente a parte das receitas financeiras e os rendimentos e prejuízos das participações societárias (que também integram, por definição, os resultados operacionais) foram excluídos, abrangendo o benefício, portanto, todos os demais resultados operacionais que não foram expressamente mencionados pelo art. 19 do Decreto-lei n.º 1.598/77 (art. 544 do RIR/99);

p) que, quando a beneficiária da isenção ou redução tiver pluralidade de estabelecimentos, o benefício fiscal alcançará os rendimentos operacionais dos estabelecimentos instalados e que operam na área de atuação da SUDENE, pois é o que se extrai dos §§1º e 2º do art. 16 da Lei 4.239/63, arts. 549 e 552 do RIR/99 e art. 62 da IN SRF 267/02;

q) que se a contabilidade da pessoa jurídica não oferecer condições para demonstrar, com clareza e exatidão, o lucro de cada uma das atividades, este lucro poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas de vendas das atividades incentivadas e a receita líquida de vendas total, na forma do §3º do art. 549 do RIR/99 e dos §§4º e 5º do art. 62 da Instrução Normativa, da mesma forma o mesmo procedimento deve ser

aplicado quando a pessoa jurídica não tiver como calcular o resultado de cada um dos estabelecimentos que operam na área de atuação da SUDENE com incentivos diferentes (isenção e redução), consoante previsto pela legislação;

r) que, à luz da legislação aplicável, não apenas as receitas estritamente provenientes da atividade industrial nos limites incentivados, mas, igualmente, as demais receitas operacionais acessórias, à exclusão daquelas tipificadas no art. 19 do Decreto-lei 1.598/77, incluem-se no conceito de lucro de exploração e, destarte, são objeto dos incentivos fiscais concedidos, desde que revertidas em proveito da atividade principal e na área da SUDENE;

s) que, ao contrário do que consignado no acórdão recorrido, houve a **aplicação concomitante de multas de ofício e isolada** sobre a mesma hipótese, prática vedada pela legislação de regência e pela jurisprudência, seja analisando-se a matéria sob uma interpretação gramatical do regime imposto pela Lei n.º 9.430/96, seja por uma interpretação sistêmica/teleológica de referido diploma;

t) que, diante do exposto, requer seja dado integral provimento ao Recurso Voluntário interposto, reformando-se o acórdão recorrido para que seja integralmente cancelado o Auto de Infração lavrado nos autos do Processo Administrativo n.º 10469-724.403/2014-16 e negando-se provimento ao recurso de ofício, pelos próprios fundamentos da decisão recorrida de ofício.

É o relatório.

Voto

O recurso é tempestivo e foi subscrito por um Diretor da recorrente (Ata a fls. 1177) e por um procurador (procuração a fls. 1179/1180), conforme determina o art. 14 do Estatuto Social a fls. 1171, razão pela qual dele conheço.

O conceito de lucro da exploração foi introduzido no nosso ordenamento jurídico pelo art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77, o qual na sua redação original assim dispunha:

“Art 19 - Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício **ajustado pela exclusão dos seguintes valores:**

I - a parte das receitas financeiras (art. 17) que exceder das despesas financeiras (art. 17, par. único);

II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e

III - os resultados não operacionais.”

Pela sua redação original, fica claro que o legislador ordinário não teve a intenção de dar ao conceito de lucro da exploração uma dimensão maior do que o extraído literalmente do art. 19, ou seja, lucro da exploração é o resultado de uma simples operação aritmética, na qual se faz o ajuste do lucro líquido do exercício pela exclusão dos valores indicados nos referidos incisos. Observe-se que o art. 19 trata exclusivamente da quantificação da isenção, o que não se confunde com os parâmetros que condicionam a concessão da isenção, sendo que a autoridade ao conceder a isenção em tela não poderia jamais alterar o método de quantificação da isenção estabelecido no DL 1.598/77.

Vale observar, desde já, que o conceito de lucro líquido para fins do Decreto-Lei 1598/77, sempre, foi aquele estabelecido na Lei 6.404/76, conforme sempre dispõe o seu art. 67, inciso XI, *in verbis*:

Art 67 - Este Decreto-lei entrará em vigor na data da sua publicação e a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas será aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1978, de acordo com as seguintes normas:

(...)

XI - o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.”.

Posteriormente, a Lei nº 7.959/89 deu nova redação ao caput do art. 19, a qual em nada alterou o conceito de lucro da exploração, mas apenas tornou a redação do **caput** mais técnica, se não vejamos:

“Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do **período-base**, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:...”

Com as alterações introduzidas pela Lei 11.638/07 na Lei 6.404/76, houve a necessidade de ajustar a legislação do IRPJ, para que fosse dada neutralidade tributária aos novos métodos e conceitos contábeis introduzidos no nosso ordenamento jurídico, mormente porque o lucro líquido, para fins tributário, continuava por força do art. 67, XI, do DL 1.598/77 a ser o lucro líquido calculado segundo a Lei 6.404/76. Em razão disso, foi editada a Lei 11.941/09 que instituiu o Regime Tributário de Transição, além de dispor sobre outros ajustes que se fizeram necessários à legislação do IRPJ e à própria legislação societária. Um desses ajustes consistiu em alterar a redação do inciso III do art. 19 em tela, ou seja, substituir a expressão “os resultados não-operacionais”, se não vejamos:

“Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

(...)

II – outras receitas ou outras despesas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

.....”.

Ocorre que o inciso IV do art. 187 da Lei 6.404/76 também foi alterado pela Lei 11.941/09. Vejamos, então, quais são essas receitas de que passou a dispor o inciso IV do caput do art. 187 da Lei 6.404/76:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009);

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

A prima facie, por uma interpretação estritamente literal do art. 187 acima transcrito, deduz-se que “as outras receitas” de que trata o inciso IV são aquelas que não se incluem nos conceitos de receita que a antecedem, ou seja, de receita bruta da venda de bens e serviços do inciso I e de receita financeira do inciso II. Digo de receita financeira no inciso II, pois ali fica claro que o que se quer é a diferença entre despesas e receitas financeiras.

Se assim for, alterou-se profundamente este inciso, o qual, antes da alteração sofrida, dispunha sobre “outras receitas não-operacionais”. Nesse sentido, vale lembrar que, como a legislação societária não definia expressamente o que era o resultado não-operacional, terminava por adotar contabilmente a definição dada pelo próprio DL 1598/77, para o qual, o resultado não-operacional se limitava as operações de alienação de ativo permanente (art. 31). Vale a transcrição do seguinte excerto da 3ª Edição do Manual de Contabilidade das Sociedades Por Ações, ed. Atlas, 1991, p. 531, *in verbis*:

“A Lei das S.A., na verdade, não fornece detalhes do seu conteúdo, somente mencionado, no seu artigo 187, que após o resultado operacional devem aparecer as receitas e despesas não-operacionais. Todavia, em face do conteúdo dos resultados operacionais, e considerando os conceitos complementares contidos na legislação de imposto de renda, aceitos pela Contabilidade, temos que, em suma, e exceto por um ou outro tipo adicional de resultado, somente farão parte dos resultados não-operacionais os lucros ou prejuízos na venda ou baixa de bens do Ativo Permanente.”

Assim, antes de tal alteração do inciso III do art. 19 do DL 1.598/77, não havia dúvida que aquele inciso excluía do lucro líquido, para fins de apuração do lucro da exploração, os resultados não-operacionais, ou seja, decorrente de alienação ou baixa de ativo permanente. Ora, com a entrada em vigor da Lei 11.941/09, deixou de haver a segregação de resultados em operacionais e não-operacionais, razão pela qual houve a necessidade de se alterar o texto do inciso III do art. 187 da Lei 6.404/76. Sobre isso, vale trazer à colação o seguinte trecho da 2ª Edição do Manual de Contabilidade Societária, ed. Atlas, 2013, p. 601, *in verbis*:

“Com a edição da Lei 11.941/09, art. 187, inciso IV, deixa de existir a segregação dos resultados em operacionais e não-operacionais. A partir do exercício de 2008, os normativos fazem referência apenas à segregação das atividades em continuadas e não-continuadas. **Assim, passam a ser reconhecidas como outras receitas e despesas operacionais os ganhos ou perdas que decorram de transações que não constituam as atividades ordinárias de uma entidade. Ou seja, o conceito de lucro operacional engloba os resultados das atividades principais e acessórias, e essas outras receitas e despesas operacionais são atividades acessórias do objeto da empresa.**”

Devido a péssima redação dada ao inciso IV pela Lei 11.941/09, poder-se-ia até concluir que a melhor exegese de tal inciso levaria a uma interpretação literal, ou seja, que a expressão “outras receitas” englobaria tanto as receitas operacionais decorrentes de atividades acessórias da empresa como as receitas em operações não-continuadas. Em outros termos, como já dito antes, “outras receitas”, para o inciso IV em tela, seriam todas as receitas não expressamente citadas nos incisos anteriores.

Ocorre, porém, que tal exegese tornaria sem qualquer sentido a alteração feita pela Lei 12.973/14 ao artigo 19 do DL 1.598/77, se não vejamos o teor dos incisos V e VI inseridos no aludido art. 19, in verbis:

Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

III – **outras receitas** ou outras despesas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

(...)

V - **as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção e redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo poder público;** e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

VI - ganhos ou perdas decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Ora, se a expressão “outras receitas” já englobava todas as receitas que não fossem da atividade principal nem receita financeira, as subvenções para investimento já estariam incluídas naquele conceito, razão pela qual restaria baldado o novel inciso V. Diante de um quadro normativo tão mal elaborado, tal observação traz alguma luz no sentido de levar a duas conclusões, se não vejamos.

Primeiro, “outras receitas” no inciso III refere-se tão-somente a receitas não-operacionais, como já dispunha a redação anterior do inciso III do art. 19, sendo que a alteração feita pela Lei 11.941/09 não teve o condão de alterar o sentido originário da norma, mas apenas ajustar a redação tendo em vista o fim, na esfera da legislação contábil, do conceito de resultado não operacional.

Segundo, subvenções para investimento são exclusões do lucro líquido, para fins de apuração do lucro da exploração, a partir da entrada em vigor da Lei 12.973/14, pois, se assim não se entender, também restaria inútil o inciso V do art. 19, inserido pela Lei 12.973/14. Por sua vez, no presente caso, torna-se totalmente despicienda a discussão sobre a natureza da subvenção em tela, pois à época, 2010 e 2011, não havia previsão para excluir nem a subvenção para investimento e, muito menos, a subvenção para custeio do lucro líquido, para fins de apuração do lucro da exploração.

Por último, vale analisamos os argumentos em que se fundamentou a autuação para considerar que as receitas de aluguel e as subvenções em tela deveriam ser excluídas do lucro líquido para fins de apuração do lucro da exploração.

Com relação as receitas de aluguel, o autuante alega que a isenção em tela é objetiva e que:

“26. Os benefícios foram concedidos (ver item 110 abaixo), individualmente, para os estabelecimentos filiais (unidades industriais), e são específicos para a fabricação de confecções em geral, que é uma atividade industrial objeto de interesse governamental dentro do contexto de política econômica e social que visa ao desenvolvimento regional ou setorial; verdadeiro alcance das isenções e reduções decorrentes de incentivos fiscais. Têm por base exclusivamente os lucros da atividade incentivada; visam atingir

apenas os resultados da empresa que são consequência de suas operações nesse ramo de atividade.”

Ora, o fato de os atos concessórios outorgados pela ADENE explicitar que o benefício fiscal era para a atividade industrial de fabricação de confecções em geral em nada atinge a fórmula legal estipulada para o cálculo do benefício, mormente, naquilo que a Lei definiu como lucro da exploração.

Como fundamento legal, para seu entendimento o autuante cita principalmente o art. 549 do RIR/99, o qual assim versa:

Art. 549. Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito à isenção de que trata esta Subseção em relação aos rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE (art. 16, § 1º, da Lei nº 4.239/63). (grifo nosso)

§ 1º Para os efeitos do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas interessadas deverão demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação da SUDENE (art. 16, § 2º, da Lei nº 4.239/63). (grifo nosso)

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

Especificamente com relação ao § 2º acima transcrito e até mesmo pelo fato de o RIR/99 não informar qual a sua base legal, temos que dar a ele uma interpretação conforme. Inicialmente, note-se que o § 2º não trata do cálculo do lucro da exploração, aliás sequer o menciona, mas apenas impõe uma obrigação acessória ao beneficiado, ou seja, de manter registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os custos, receitas e resultados da atividade incentivada. Qual a razão disso? Certamente, para o controle do real desenvolvimento da atividade pela ADENE (ou SUDENE), mas de forma nenhuma podemos entender que, por ele, a fórmula estipulada no art. 19 do DL 1.598/77, para o cálculo do lucro da exploração, tenha sido alterada, mesmo porque um Decreto não poderia alterar uma Lei.

O autuante ainda cita o Decreto nº 64.214/69, o qual não merece qualquer consideração, seja porque, conforme já dito, a concessão do benefício com base no lucro da operação só surgiu em 1977 com o DL 1598/77, seja porque basicamente a redação do seu parágrafo único do art. 6º é quase idêntica ao do § 2º do art. 549 do RIR/99 acima analisada.

Quanto à alegação da DRJ que a atividade de locação de imóveis decorre de atividade empresarial da matriz, sediada em Natal/RN, estabelecimento que não dispõe de qualquer ato concessivo de benefício em seu favor, com a devida vênia, também é descabida, pois, em sede de IRPJ, não há contabilidade descentralizada por estabelecimento, sendo que o lucro líquido de que trata o art. 19 do DL 1.598/77 é o da pessoa jurídica, no qual se consolidam todas as suas receitas, inclusive aquelas de seus estabelecimentos.

Ad argumentandum, se a recorrente tivesse um estabelecimento fabril instalado fora da área incentivada, a ele, não seria outorgado o benefício e logicamente, a receita bruta desse estabelecimento não deveria compor o lucro da exploração, em razão do

fato de o Poder Executivo ter entendido que o art. 16, § 1º, da Lei nº 4.239/63 ainda está em vigor, tanto que ele foi reproduzido no caput do art. 549 do RIR/99. Isso mesmo, considero que o § 1º do art. 16 da Lei nº 4.239/63 está em vigor unicamente porque o Poder Executivo o fez constar no Decreto nº 3.000/99, pois ele desborda da sistemática criada pelo art. 19 do DL 1.598/77 para cálculo do isentivo. Assim, para tentar compatibilizar tais dispositivos, sem alterar significativamente a disciplina do art. 19 do DL 1.598/77, concluo que, com base no art. 549 do RIR/99, no caso de estabelecimento situado fora da incentivada, a sua receita bruta não poderá compor o lucro da exploração. Agora, estender esse raciocínio para outras receitas operacionais da pessoa jurídica seria alterar significativamente a norma estatuída no art. 19 do DL 1.598/77.

Com relação às subvenções em tela, a fundamentação do autuante se baseou no fato de as ter considerado subvenções para investimento e que, assim sendo, elas faziam parte do resultado não operacional, logo deveriam ser excluídas do lucro líquido, para fins de cálculo do lucro da exploração. Nesse sentido, vale inicialmente a transcrição do seguinte excerto do TVF (fls. 27 e segs.):

“2.9 - A primeira consequência que se extrai do citado artigo 38 é que as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO também são tributáveis, na qualidade de integrantes dos "Resultados não-Operacionais". Para não serem tributáveis, devem ser submetidas a um tratamento especial, consistente no registro como reserva de capital, a qual não poderá ser distribuída. (grifo nosso)

(...)

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

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

(...)

58. Conforme acima, o parecer caracteriza a subvenção para investimento como integrante do Resultado não-operacional; identifica essa subvenção com recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público; define esta como sendo destinada à aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos; por fim, apresenta como uma característica marcante da subvenção até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, não bastando a vontade do subvencionador, mas a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

59. Frente às definições trazidas pelo Parecer 112/78, questiona-se: os incentivos concedidos pelos Estados do Ceará e do Rio Grande do Norte caracterizam-se como subvenção para custeio ou investimento? No nosso entendimento, e aí passaremos a expor, referidos benefícios têm a natureza de SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.”.

Ora, com a devida vênia, eram frágeis as razões do referido Parecer 112/78 para afirmar que subvenções para investimento deveriam integrar o resultado não-

operacional. Pelo art. 38 do DL 1598/77, citado no referido parecer, especialmente pelo § 2º deste artigo, fica claro que a subvenção para investimento é uma insubsistência do passivo, decorrente de recuperação de despesa com tributos, logo, à época, deveria compor o resultado operacional. A conclusão do referido parecerista deveu-se unicamente a uma questão meramente topográfica, pois o art. 38 situa-se na Seção III do DL 1.598/77 intitulada de “Resultados Não-Operacionais”. Ora, a subvenção para investimento foi tratada, no art. 38 do DL 1.598/77, em parágrafo autônomo (§2º), justamente por não se confundir com as situações tratadas no caput, tendo em comum com as disposições do caput apenas a obrigatoriedade de ser um valor a ser mantido em reserva no PL. Assim, concluo que o tratamento da subvenção para investimento dentro da Seção III do DL 1.598/77 deveu-se unicamente a uma atecnia legislativa e, não, por intenção do legislador de querer lhe conferir natureza de receita não-operacional.

De mais a mais, conforme já dito, se as subvenções para investimento realmente fizessem parte do conceito de outras receitas do inciso III (o qual sustentei acima que continua a tratar de resultado não-operacional), restaria inútil a inserção do inciso V do art. 19 do DL 1598/77, pela Lei 12.973/14.

Por sua vez, se algum dos meus pares entenderem que o inciso III versa sobre todas as receitas que não sejam a receita bruta ou a receita financeira, também restaria baldado o inciso V, fosse a subvenção para investimento receita operacional ou não-operacional.

Por último, caso se entenda que o inciso III não versa sobre receitas não-operacionais e, por isso, foi necessária a inserção do inciso V por ser a subvenção para investimento uma receita não-operacional, chegaríamos a absurda conclusão de que a única receita não-operacional que é excluída do lucro da exploração é a própria subvenção para investimento do inciso V.

Assim, diante de um quadro normativo tão imperfeito, tenho, para mim, que a melhor exegese leva à conclusão de que o inciso III exclui as receitas não-operacionais do lucro da exploração e o inciso V exclui as subvenções para investimento, pois, como acima sustentado ela é uma receita operacional. Isso leva a conclusão de que nada se alterou com relação a receita de aluguel que continua a compor o lucro da exploração, razão pela qual voto por dar provimento ao recurso voluntário. Por sua vez, no que tange à subvenção para investimento, ela só deve ser excluída do lucro da exploração a partir de 01/01/2015, quando entrou em vigor o art. 2º da Lei 12.973/14, motivo pelo qual voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e por dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar os lançamentos em tela.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Em sua primeira parte, abordando a influência das receitas de aluguel no cálculo de incentivos fiscais, a acusação fiscal parte do pressuposto de que o incentivo fiscal de redução do IRPJ não beneficia a empresa, mas sim a atividade por ela desenvolvida, razão pela qual seu cálculo deve ter por referência o lucro da exploração do empreendimento, e não da empresa.

No presente caso, a contribuinte teve reconhecido o direito à redução do IRPJ e adicionais não ressitúveis *calculados com base no lucro da exploração, relativamente ao empreendimento de que trata o Laudo Constitutivo Complementar N° 055/2008, expedido pelo Ministério da Integração Nacional - Agência de desenvolvimento do Nordeste - ADENE*, bem como em relação ao empreendimento de que trata o Laudo Constitutivo Complementar N° 0104/2008, expedido pelo mesmo órgão. Os Atos Declaratórios Executivos n° 18/2010 e 14/2011 assim discriminam os empreendimentos beneficiados:

Ato Declaratório Executivo n° 18/2010:

I - CNPJ da Unidade Produtora: 08.402.943/0014-77;

II - Endereço da Unidade Produtora: Av. Sargento Hermínio, 4760 a 5100 - Antônio Bezerra - Fortaleza/CE;

III - Fundamentação Legal para o reconhecimento do direito: art. 13 da Lei N° 4.239, de 27 de junho de 1963, com a redação dada pelo art. 1° do Decreto-Lei N° 1.564, de 29 de junho de 1977, com as alterações introduzidas pelo art. 3° da Lei N° 9.532, de 10 de dezembro de 1997. e art. 1° da Medida Provisória N° 2.199-14, de 24 de agosto de 2001;

IV - Condição Onerosa Atendida: Modernização Total de empreendimento industrial em operação na área de atuação da extinta Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE;

V - Setor Prioritário Considerado: Indústria de Transformação - Artigos de Vestuário, conforme art. 2°, inciso VI, alínea "a" do Decreto N° 4.213, de 26 de abril de 2002.

[...]

Ato Declaratório Executivo n° 14/2011:

I - CNPJ da Unidade Produtora: 08.402.943/0018-09;

II - Endereço da Unidade Produtora: Rodovia RN 160, s/n - Km 03 - Bloco A - Distrito Industrial - Natal/RN;

III - Fundamentação Legal para o reconhecimento do direito: art. 13 da Lei N° 4.239, de 27 de junho de 1963, com a redação dada pelo art. 1° do Decreto-Lei N° 1.564, de 29 de junho de 1977, com as alterações introduzidas pelo art. 1° da Medida Provisória N° 2.199-14, de 24 de agosto de 2001;

IV - Condição Onerosa Atendida: Modernização Total de empreendimento industrial em operação na área de atuação da extinta Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE;

V - Setor Prioritário Considerado: Indústria de Transformação - Têxtil, conforme art. 2°, inciso VI, alínea "a" do Decreto N° 4.213, de 26 de abril de 2002.

[...]

O Laudo Constitutivo n° 0055/2008 expressa os parâmetros acima, indicando *Confecções em geral* como atividade objeto da redução, bem como que a *capacidade instalada incentivada corresponde a 100% da capacidade atual*, qual seja, 17.500.000 peças/ano. O Laudo Constitutivo n° 104/2008 traz indicações semelhantes para capacidade produtiva de

118.500.000 peças/ano. Em ambos os casos, a redução de 75% foi estipulada para o período de 2008 a 2017.

O I. Relator conduz sua argumentação a partir da definição de lucro da exploração contida no art. 19 do Decreto-Lei nº1.598/77, mas os termos genéricos ali expostos permitem concluir que a disposição legal tem por pressuposto um incentivo fiscal que beneficie a empresa, e não o empreendimento. Veja-se:

Art 19 - Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

I - a parte das receitas financeiras (art. 17) que exceder das despesas financeiras (art. 17, par. único);

II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e

III - os resultados não operacionais.

§ 1º - Aplicam-se ao lucro da exploração:

a) as isenções de que tratam os artigos 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.564, de 29 de julho de 1977;

b) as isenções reguladas pelos artigos 13 da Lei nº 4.239, de 27 de julho de 1963; 34, da Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1968; 23, do Decreto-lei nº 756, de 11 de agosto de 1969; e 1º, do Decreto-lei nº 1.328, de 20 de maio de 1974;

c) a redução da alíquota do imposto de que tratam os artigos 14, da Lei nº 4.239, de 27 de julho de 1963; 35, da Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1969; 22, do Decreto-lei nº 756, de 11 de agosto de 1969 e artigos 4º a 6º do Decreto-lei nº 1.439, de 30 de dezembro de 1975.

§ 2º - O valor da exclusão do lucro correspondente a exportações incentivadas será determinado mediante a aplicação, sobre o lucro da exploração de que trata este artigo, de porcentagem igual à relação, no mesmo período, entre a receita líquida de vendas nas exportações incentivadas e o total da receita líquida de vendas da pessoa jurídica.

§ 3º - O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções de que trata o § 1º não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social.

§ 4º - Consideram-se distribuição do valor do imposto:

a) a restituição de capital aos sócios, em caso de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

b) a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.

§ 5º - A inobservância do disposto nos §§ 3º e 4º importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, como rendimento do beneficiário.

Observe-se que os incentivos fiscais aqui em debate foram concedidos com fundamento no art. 13 da Lei nº 4.239/63, citada no §1º, alínea "b", acima transcrita. A autoridade julgadora de 1ª instância faz os seguintes destaques acerca do fundamento legal exposto nos atos concessórios:

Conforme consignado no ADE, a concessão do benefício fiscal teve por fundamento os seguintes dispositivos legais: (i) art. 13 da Lei nº 4.239, de 1963 e alterações

supervenientes; (ii) art. 3º da Lei nº 9.532, de 1997; e (iii) art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001.

*No art. 13 da Lei nº 4.239, de 1963, tem-se não apenas que a concessão de benefícios fiscais abrange apenas os **empreendimentos industriais ou agrícolas**, estabelecidos na área da SUDAM e SUDENE, mas prevê que pode haver empreendimentos em que **apenas parte de seus resultados seja beneficiada**. Nesses casos, os lucros isentos devem ser determinados com base no percentual dos lucros totais que corresponda à relação entre as “receitas operacionais da produção beneficiada” e a “receita total do empreendimento”. Veja-se a redação do preceito legal, verbis:*

Art 13. Os **empreendimentos industriais ou agrícolas** que se **instalarem, modernizarem, ampliarem ou diversificarem, nas áreas de atuação da SUDAM ou da SUDENE**, até o exercício de 1982, inclusive, ficarão isentos do imposto de renda e adicionais não restituíveis incidentes sobre seus resultados operacionais, pelo prazo de 10 anos, a contar do exercício financeiro seguinte ao ano em que o empreendimento entrar em fase de operação ou, quando for o caso, ao ano em que o **projeto de modernização, ampliação ou diversificação** entrar em operação, segundo **laudo constitutivo** expedido pela SUDAM ou SUDENE. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.564, de 1977).

§ 1º - Os projetos de modernização, ampliação ou diversificação somente poderão ser contemplados com a isenção prevista neste artigo quando acarretarem, pelo menos, 50% (cinquenta por cento) de **aumento da capacidade instalada do respectivo empreendimento** (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.564, de 1977).

§ 2º - Nas hipóteses previstas no parágrafo anterior, as Secretarias Executivas da SUDAM ou da SUDENE expedirão **laudo técnico** atestando a equivalência percentual do acréscimo da capacidade instalada (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.564, de 1977).

§ 3º - A isenção concedida para projetos de modernização, ampliação ou diversificação não atribui ou amplia benefícios a resultados correspondentes à produção anterior (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.564, de 1977).

§ 4º - Os **empreendimentos** que tenham **parte de seus resultados beneficiada** pelo disposto neste artigo considerarão como lucros isentos o mesmo percentual dos lucros totais que corresponda à relação entre as **receitas operacionais da produção beneficiada** e a **receita total do empreendimento** (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.564, de 1977).

*Na mesma Lei nº 4.239, de 1963, foi ainda prevista a possibilidade de existência de **outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, distintos daqueles sediados nas áreas de atuação da SUDENE, e com projetos aprovados, novamente com a necessidade de que sejam demonstrados as operações e os resultados do exercício de cada um dos estabelecimentos, verbis:***

Art 16 (...)

§ 1º Quando se verificar **pluralidade de estabelecimentos**, será reconhecido o direito à isenção ou à redução do imposto e adicionais, conforme o caso, em relação aos **rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE**.

§ 2º Para os efeitos do disposto no parágrafo anterior as empresas interessadas deverão **demonstrar, na sua contabilidade**, com clareza e exatidão os elementos de que se compõem **as operações e os resultados do exercício de cada um dos estabelecimentos que operam na área de atuação da SUDENE**.

Na consolidação dos preceitos legais acima, tem-se as disposições do art. 549 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, verbis:

Demonstração do Lucro do Empreendimento

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

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

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

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

O outro fundamento do ato concessório foi o art. 3º da Lei nº 9.532, de 1997, que se limitou a dispor sobre os percentuais de redução de imposto para os projetos aprovados a partir de 1º de janeiro de 1998, conforme abaixo:

Art. 3º Os benefícios fiscais de isenção, de que tratam o art. 13 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, o art. 23 do Decreto-Lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, com a redação do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.564, de 29 de julho de 1977, e o inciso VIII do art. 1º da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, **para os projetos de instalação, modernização, ampliação ou diversificação, aprovados pelo órgão competente, a partir de 1º de janeiro de 1998**, observadas as demais normas em vigor, aplicáveis à matéria, passam a ser de redução do imposto de renda e adicionais não restituíveis, observados os seguintes percentuais:

I - 75% (setenta e cinco por cento), a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;

II - 50% (cinquenta por cento), a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

III - 25% (vinte e cinco por cento), a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

§ 1º O disposto no caput não se aplica a projetos aprovados ou protocolizados até 14 de novembro de 1997, no órgão competente, para os quais prevalece o benefício de isenção até o término do prazo de concessão do benefício.

(...)

Da mesma forma, o art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001, também mencionada no ato concessório, tratou do percentual de redução de imposto aplicável aos projetos aprovados até 31/12/2013, verbis:

Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham **projeto protocolizado e aprovado** até 31 de dezembro de 2013 para **instalação, ampliação, modernização ou diversificação** enquadrado em **setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional**, nas áreas de atuação das extintas Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - Sudene e Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia - Sudam, terão direito à **redução de 75%** (setenta e cinco por cento) **do imposto sobre a renda e adicionais**, calculados com base no lucro da exploração (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005).

[...] (destaques do original)

Do voto condutor da decisão recorrida e sob reexame consta, também, a observação de que o Regulamento dos Incentivos Fiscais administrados pela SUDAM e SUDENE, aprovado pela Portaria do Ministro da Integração Regional nº 2.091-A de 2007, com base no qual foram expedidos os Laudos Constitutivos antes referidos, descreve a **modernização total** neles referida como a situação na qual *quando, após as ocorrências*

mencionadas no caput deste houve modificações no processo produtivo e/ou no bem ou serviço final capazes de apresentar resultados mais racionais em relação à produção anterior, e assim está claramente dirigido à atividade industrial considerada setor prioritário ao desenvolvimento regional. São destacados, ainda, os seguintes dispositivos do citado Regulamento:

Art. 8º As empresas beneficiárias que mantiverem atividades não habilitadas à redução ou à isenção do Imposto de Renda, inclusive situadas fora das áreas de atuação das extintas SUDAM e SUDENE, deverão efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os elementos que compõem os respectivos custos, receitas e resultados.

(...)

Art. 12 - Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será analisado o direito ao incentivo em relação a cada um deles. (grifo do original)

Anotando que, dentre os setores da economia definidos como prioritários para o desenvolvimento regional no Decreto nº 4.213/2002, consta a indústria de transformação têxtil e de artigos de vestuário, a autoridade julgadora assevera que era dever da contribuinte, ao manter *atividades não habilitadas à redução ou à isenção do Imposto de Renda*, promover *registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os elementos que compõem os respectivos custos, receitas e resultados*, e conclui:

Há clareza de que a atividade de locação de imóveis, além de não integrar a atividade objeto de redução de imposto, expressamente consignada nos atos concessórios (confecções de peças de vestuário em geral), decorre de atividade empresarial da matriz, sediada em Natal/RN, estabelecimento que não dispõe de qualquer ato concessivo de benefício em seu favor, conforme bem anotado pela fiscalização.

Ainda que os recursos auferidos com a locação de imóveis sejam aplicados nas atividades incentivadas, não é possível que sejam considerados no cálculo do lucro da exploração, para redução do imposto devido, pela própria forma pela qual foi estabelecida a concessão do benefício de redução de impostos: (i) apenas para os estabelecimentos sediados na área de atuação da SUDENE, (ii) com projetos aprovados, e (iii) nos setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional.

Nesse aspecto, a argumentação da Impugnante desconsidera a forma de concessão (por estabelecimento), as condições (aprovação de projetos pela SUDENE) e a atividade abrangida (confecção de peças do vestuário em geral) pelo benefício fiscal, e foca exclusivamente nas obrigações a serem atendidas, a posteriori, principalmente, na proibição de distribuição as sócios ou acionistas do valor do imposto que deixar de ser pago em virtude da redução.

Com base em tais argumentos, aqui adotados, diverge-se da condução adotada no voto do I. Relator. Acrescente-se que o art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77 foi integrado ao art. 544 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - RIR/99 como conceito de lucro da exploração, porém, ao tratar de isenções ou reduções específicas em outro subtítulo, o RIR/99 traz, com referência aos incentivos fiscais na área da antiga SUDENE, a orientação do art. 549, citada no subsequente art. 552 que trata especificamente de redução do imposto, ambos abordando a necessária demonstração do lucro do empreendimento. Vale a transcrição:

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

§ 1º Para os efeitos do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas interessadas deverão demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de

Documento assinado digitalmente em 15/06/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 15/0

Autenticado digitalmente em 15/06/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 17/06/2016 por EDELI PEREIRA BESSA

6/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 17/06/2016 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 17/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

dos estabelecimentos que operem na área de atuação da SUDENE (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, § 2º).

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

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

[...]

Art. 552. Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito à redução de que trata esta Subseção, em relação, aos rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, § 1º).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, a pessoa jurídica deverá observar o disposto no art. 549.

Como bem observa a autoridade lançadora ao invocar tais dispositivos legais, a autuada possui três estabelecimentos: *unidade fabril em Fortaleza-CE (filial /0014-77); unidade fabril em Natal-RN (filial /0018-09) e a matriz, onde abriga o corpo administrativo (contabilidade, auditoria, diretoria, etc.).* Os benefícios fiscais, por sua vez, foram concedidos *individualmente, para os estabelecimentos filiais (unidades industriais), e são específicos para a fabricação de confecções em geral, logo, têm por base exclusivamente os lucros da atividade incentivada.* É certo, como diz o I. Relator, que em sede de IRPJ, não há contabilidade descentralizada por estabelecimento. Mas esta objeção não pode se prestar a ampliar o alcance dos incentivos em referência, claramente dirigidos às atividades industriais de parte dos estabelecimentos da pessoa jurídica, a impor a interpretação literal determinada pelo art. 111, II do CTN.

A recorrente questiona a interpretação firmada pela autoridade julgadora de 1ª instância e defende que seja observado o objetivo primordial das normas. Todavia, os atos concessórios são claros no sentido de que apenas a atividade industrial dos estabelecimentos ali referidos estão beneficiadas com a redução de 75% do IRPJ devido. Veja-se que em circunstâncias semelhantes, a 3ª Turma Ordinária desta 3ª Câmara também negou a ampliação do benefício em caso no qual o sujeito passivo pretendia a aplicação do incentivo fiscal sobre resultado do próprio estabelecimento beneficiado, mas referente a atividades distintas daquela referenciada no ato concessório:

IRPJ — ISENÇÃO — SUDENE — Verificada a pluralidade de estabelecimentos, o direito à isenção do IRPJ, atinge somente o lucro operacional apurado pelo estabelecimento em relação à produção agrícola ou industrial realizada no estabelecimento situado na área beneficiada. (Lei 4.239/63 arts. 13 e 16 e alterações posteriores). (Acórdão nº 1301-00.080)

Em tais circunstâncias, a apuração do lucro da exploração não pode ser orientada, apenas, pelas disposições do art. 544 do RIR/99. Antes, deve-se distinguir os resultados de cada estabelecimento e, sob esta ótica, as receitas de aluguel claramente não integram o lucro das unidades fabris beneficiadas com a redução. Irrelevante, assim, discutir se elas integrariam o conceito de resultados não operacionais, cuja exclusão é admitida no art. 544, III do RIR/99, pois mesmo integrando as receitas operacionais, como defende a recorrente, elas não representam resultado do empreendimento beneficiado.

A recorrente estende-se na abordagem das normas tributárias indutoras e dos objetivos de desenvolvimento da região nordestina visados pelas normas aqui em debate, de modo a firmar o conceito de lucro da exploração que lhe favorece, e ressaltar as exigências de que o valor do incentivo fiscal fosse aplicado integralmente na região que se pretendia desenvolver. Todavia, todos os argumentos estruturados a partir destas premissas são confrontados pelo entendimento, aqui firmado, de que a determinação do lucro da exploração não se limita ao disposto no art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77, e necessariamente deve ter em conta a segregação dos resultados por estabelecimento, quando há atividades da pessoa jurídica que não são alcançadas pelo benefício concedido.

Aliás, a própria recorrente assevera, ao se manifestar acerca do art. 62 da Instrução Normativa SRF nº 267/2002, que explicita o disposto nos arts. 549 e 552 do RIR/99, que *na hipótese de a pessoa jurídica manter atividades que não sejam nem industriais nem agrícolas, os registros contábeis das atividades incentivadas (industriais e agrícolas) deverão ser específicos*. Qual a razão, então, para as receitas decorrentes da atividade de locação, exercida pelo estabelecimento matriz, não se submeterem a tal registro segregado? O fato de elas integrarem o lucro líquido ajustado e não estar prevista a sua exclusão, como visto, não sustenta a tese frente às disposições dos arts. 549 e 552 do RIR/99, como aqui exposto. Em suma, somente seria possível a apuração do benefício fiscal a partir do lucro da exploração da empresa, como defende a recorrente, se a empresa, e não apenas parte de seus estabelecimentos específicos, fosse favorecida com o incentivo fiscal concedido.

No mais, admitir, como quer a recorrente, que o benefício fiscal seja reconhecido em face da aplicação das receitas nas atividades incentivadas, à semelhança das orientações doutrinárias e jurisprudenciais acerca do alcance das regras de imunidade, significaria, como bem observado na decisão de 1ª instância, *desconsiderar completamente os requisitos legais para fruição do benefício (condições antecedentes à concessão do benefício)* e ignorar que a amplitude conferida à imunidade decorre, essencialmente, de sua estipulação em razão das finalidades essenciais dos entes favorecidos.

Esclareça-se, que, ao contrário do entendimento firmado pelo I. Relator, a disposição do §2º do art. 549 do RIR/99 não se presta ao controle do real desenvolvimento da atividade pela ADENE. A orientação foi inserida, ainda que sem base legal, no âmbito do poder regulamentar do Ministro da Fazenda, e pode ser perfeitamente interpretada como destinada à aferição da redução no âmbito da apuração do IRPJ, mantendo coerência com as disposições dos §§1º e 2º do art. 16 da Lei nº 4.239/63, que impõem à pessoa jurídica beneficiária de incentivo dirigido aos seus estabelecimentos, e não à empresa, a demonstração em separado do resultado de cada um deles.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exclusão das receitas de alugueis nos cálculos da redução do IRPJ.

O outro ponto da acusação fiscal que afeta o cálculo dos incentivos fiscais diz respeito às subvenções advindas dos programas PROADI e PROVIN. A autoridade lançadora classificou tais subvenções como sendo de investimento, representando resultado não-operacional que deveria ser excluído na determinação do lucro da exploração. A acusação fiscal é taxativa neste sentido:

*94. Ora, como sobejamente tratado nos itens acima, os incentivos financeiros em questão não têm outra natureza a não ser de **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO**. O tratamento contábil adotado pelo contribuinte não tem o condão de transmutar a natureza jurídica do incentivo. Sendo assim, sem sombra de dúvidas, os recursos do PROADI e do PROVIN são classificados como integrantes do grupo de Resultados não-Operacionais, e, portanto, deverão ser*

excluídos do Lucro Líquido, para efeito de cálculo do Lucro da Exploração. Essa discussão travaremos no título seguinte.

Todavia, para assim concluir, os fiscais autuantes apenas se reportaram às leis instituidoras dos programas, constatando que:

*53. O mecanismo de funcionamento dos incentivos acima, similares, ocorre por intermédio de, primeiramente, assinatura de um Protocolo de Intenções por meio do qual o contribuinte se compromete a efetuar **investimentos** de recursos na implantação, expansão ou diversificação de empreendimento na área de interesse do governo. Por sua vez, ao entrar em atividade operacional, o Estado financia uma parcela correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do ICMS a recolher (já que 25% dos recursos do ICMS, constitucionalmente, pertencem aos municípios, e terão que ser repassados), utilizando-se, para isso, de um contrato de mútuo de execução periódica formalizado com o contribuinte, com garantia fidejussória (Nota Promissória), por intermédio de uma instituição financeira gestora credenciada. No vencimento de cada parcela, atendidos os requisitos, o beneficiário só desembolsa 1% (um por cento) do valor.*

E, invocando o disposto no Parecer Normativo CST nº 112/78, bem como abordando o conceito de subvenção para custeio, os fiscais autuantes assim se manifestam acerca das subvenções em tela:

*70. Parece não restar dúvidas de que os incentivos ora em discussão consubstanciam-se, sim, em renúncia fiscal por parte dos estados. Busca-se, por meio deles, o desenvolvimento sustentado dos entes subvencionadores e a interiorização do investimento, com a geração de empregos, com o denominado “efeito dominó” dele decorrente. É, sem dúvida, genuína subvenção concedida pelo poder público. No caso em tela, pode não ser um **incentivo fiscal**, mas um **incentivo financeiro**, já que o Estado não abre mão do ICMS, mas financia uma parcela. Tanto é assim que segundo o disposto no art. 7º, § 3º, da Lei 7.075/97, do Estado do RN, a amortização do valor do principal dos financiamentos concedidos com recursos do programa converte-se em receita do Tesouro do Estado.*

*71. Por fim, admitir que esse tipo de incentivo seja caracterizado como subvenção para custeio e submetê-lo à tributação pelo imposto de renda e a contribuição social, é contrariar um dos objetivos fundamentais apregoadas na nossa Constituição Federal, qual seja, a erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, inciso III), já que **essa conduta representa uma apropriação parcial (34%) da União sobre um recurso financeiro oriundo de uma renúncia fiscal ou orçamentária perpetrada pelos Estados**. Admitir tal comportamento é aceitar a possibilidade de interferência da União nos incentivos fiscais outorgados, unilateralmente, pelos entes federados. Tratar-se-ia, na verdade, por via transversa, de quebra da autonomia e independência asseguradas pela constituição federal aos entes federados.*

Esta Conselheira, porém, orienta-se no mesmo sentido exposto na decisão de 1ª instância, nesta parte sob reexame, acerca da indispensável apreciação dos atos concessórios para definição acerca da natureza das subvenções. E, a partir desta análise preliminarmente exposta no voto condutor da decisão recorrida, a autoridade julgadora de 1ª instância concluiu pela destinação das subvenções a capital de giro e sua consequente caracterização como subvenção para custeio, nos seguintes termos:

DAS RAZÕES DE DECIDIR

*Diante de tal quadro, verifica-se que a fiscalização ao analisar os instrumentos apresentados pela contribuinte, adotou o entendimento de que se trataria de **subvenção para investimento basicamente porque os recursos teriam sido obtidos,***

mediante aprovação de projetos determinados, no âmbito de programas destinados ao desenvolvimento/incremento de determinados setores econômicos ou regiões da Federação.

Nesse aspecto, explicitou ainda que não seria suficiente, para descaracterizar a natureza da subvenção, o fato de os recursos serem destinados ao caixa ou capital de giro da empresa, haja vista que a beneficiária teria procedido aos investimentos **antes** do recebimento dos recursos, e, nesse contexto, tais subvenções representariam a reposição do custo do investimento, com a recomposição da disponibilidade utilizada para a construção/modernização da unidade fabril.

Apesar de sustentável a argumentação, a interpretação adotada em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB não respalda o entendimento da fiscalização.

No Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, item 2.11 foi **expressamente consignado que a subvenção para investimento é a destinada à aplicação** específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Até aqui, correta a interpretação da fiscalização.

Entretanto, o item 2.12 do referido Parecer introduziu como critério necessário à caracterização da subvenção para investimento a perfeita **sincronia** da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Sincronia quer dizer “concorrência de fatos num dado tempo” (Michaelis); “ocorrência ou realização em simultâneo = SIMULTANEIDADE” (In Dicionário Priberam da Língua Portuguesa [em linha], 2008- 2013, <http://www.priberam.pt/dlpo/sincronia> [consultado em 05-05-2015]).

Justamente contra essa orientação acerca de necessária sincronia entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado se manifestou a fiscalização.

Entretanto, trata-se de ato normativo em vigor e vinculante para os órgãos da RFB.

O Parecer Normativo ainda expressou a orientação de que o **animus** de subvencionar para investimento (o que se retira da legislação e dos atos concessivos do benefício) deveria ser acompanhado da **efetiva e específica aplicação** da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado (o que deve ser provado pelo beneficiário). Nem o animus de subvencionar para investimento, nem a aplicação da subvenção em investimentos, isoladamente, seriam suficientes.

No caso em análise, a falta de sincronia no tempo entre a aplicação (anterior) e o recebimento (posterior) dos recursos, não se mostra compatível com qualquer controle quanto à **aplicação específica dos recursos** em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos”. Conforme visto nos instrumentos apresentados pela autuada e anotado pela fiscalização no termo de verificação os recursos obtidos nos programas foram destinados ao capital de giro da empresa.

De qualquer forma, posteriormente à lavratura do Auto de Infração, foi editada a Solução de Consulta Cosit nº 336, de 12/12/2014, em que justamente analisados os benefícios fiscais, concedidos pelo Governo do Estado do Ceará, no âmbito do Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial -PROVIN/FDI, e seus efeitos na apuração das bases de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica -IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofins.

Na fundamentação da referida Solução de Consulta, constou:

[...]

Conclusão

34. Diante do exposto, conclui-se que:

a) não se admite excluir da apuração do lucro real a subvenção recebida do Poder Público, em função de **redução de ICMS, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico** (não é suficiente a realização dos propósitos almejados com a subvenção), *inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos*. Nesse caso, a subvenção torna-se tributável, compondo as bases de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

(...)

*Diante dessa interpretação adotada pela Coordenação-Geral de Tributação- Cosit, vinculante para os órgãos administrativos no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, os benefícios similares, concedidos pelos Estados do Ceará e Rio Grande do Norte **não podem ser caracterizados como subvenções para investimento**, o que macula esse fundamento da autuação, na medida em que a exclusão do Lucro Líquido, para fins de determinação do Lucro da Exploração, se fez justamente por se classificarem as subvenções de investimento como resultados não operacionais.*

Referida Solução de Consulta ainda disse mais: que os benefícios ora em discussão se enquadrariam no conceito normativo de subvenção concedida para custeio ou operação. (destaques do original)

A autoridade julgadora de 1ª instância ainda faz os seguintes acréscimos para refutar outros argumentos expostos na acusação fiscal:

Do cálculo do lucro da exploração

Entretanto, a fiscalização ainda agrega outros fundamentos à exclusão de tais recursos do lucro líquido, para fins de determinação do lucro da exploração.

Assevera que o recebimento do mútuo não poderia ser considerado, como fez a contribuinte, uma redução de custos operacionais (ICMS),: (i) porque gerada uma obrigação de pagar, que somente se resolveria se implementada determinada condição futura;

*(ii) porque não vinculado ao pagamento do ICMS (o valor do ICMS devido seria apenas um parâmetro para aplicação do financiamento); e (iii) porque, apenas no momento do pagamento do mútuo, o valor do benefício poderia ser tratado como redução de custo, na medida da redução prevista no contrato estipulado com a instituição financeira. Entretanto, reitera sempre o caráter **não-operacional** da redução de custo, porque oriunda de um agente externo, e não decorrente da venda de mercadorias por ela fabricadas, não tendo sido alcançada diretamente com o uso da estrutura operacional da empresa.*

Entretanto, haja vista que já definido que os benefícios se enquadram na modalidade de subvenção para custeio, cumpre novamente aplicar os preceitos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, itens 2.14 e 7.1

2.14. (...): as Subvenções, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as Subvenções para Custeio ou Operação, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as Subvenções para Investimento, como parcelas do resultado não operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizados como tal;

as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

(...)

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

I - As Subvenções Correntes para Custeio ou Operação integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as Subvenções para Investimento, o resultado não operacional

No Manual de Contabilidade Societária da FIECAFI (São Paulo, Atlas, 20100, págs. 359) ao comentar a constituição da Reserva de Incentivos Fiscais, os autores mencionam as hipóteses dos “benefícios sob a forma de redução ou isenção tributária” e “tributos financiados pelo Estado”, nos seguintes termos:

“20.5.8 Reserva de incentivos fiscais

e) Tributos financiados pelo Estado

Há uma situação especial em alguns casos no Brasil: tributos que são financiados pelo próprio Estado por longo prazo com taxas de juros muito abaixo das praticadas no mercado. Trata-se de efetivas subvenções que precisam ser devidamente divulgadas para que se tenha idéia de quanto do resultado da entidade se deve a tais benefícios.

Se a empresa tem o direito de pagar seu ICMS pelo prazo de 15 anos, obtendo para isso um financiamento do estado, de uma entidade que lhe pertence, por ele é controlada ou, de qualquer maneira, que dele obtenha a devida compensação se for o caso, mas tal financiamento possui condições muito divergentes das praticadas no mercado, há que se registrar o incentivo. Por exemplo, se o pagamento do imposto é diferido totalmente nesses 15 anos, para pagamento com juros simples de 1% ao ano, a companhia **não poderá** registrar o ICMS devido pelo seu valor nominal e ainda registrar reduzidíssimas e irrealistas despesas financeiras pelos 15 anos. Além disso, a entidade **registrará** nos seus resultados normais todos os benefícios desse não pagamento do tributo ao longo dos 15 anos, em decorrência do que esse não pagamento lhe trouxer de redução de despesas financeiras, quando comparado ao que a companhia teria caso precisasse tomar dinheiro emprestado para pagar o imposto, ou então de receitas financeiras a taxas de mercado pela aplicação desse dinheiro etc.

Com isso, a contabilização, conforme Pronunciamento Técnico CPC 07 –Subvenção e Assistência Governamental, deverá ser realizada da seguinte forma:

no período em que a empresa passa a dever o tributo, ela reconhece a despesa (ou redução da receita, como se faz no caso do ICMS no Brasil) normalmente no resultado contra o passivo relativo ao financiamento. Calcula o valor final a pagar, considerando-se, por exemplo, a taxa de juros de 1% ao ano, e a seguir traz a valor presente pelas taxas normais de mercado que representam as condições econômicas do momento e o seu risco no processo de obtenção de empréstimos. Dessa forma, ficará evidenciado o valor ganho por essa subvenção.

Na seqüência, debitará o passivo, em conta retificadora, por essa diferença, de forma que seu passivo registre o valor presente da obrigação referente aos 15 anos. A contrapartida será **um crédito, direto no resultado, reduzindo o valor do seu tributo ao que ele de fato representa econômica e financeiramente**, ou então contra outra conta de passivo, para apropriação ao resultado futuramente, se ainda existirem condições a serem cumpridas para efetivamente poder gozar do benefício do empréstimo a taxas de juros subsidiadas.

Diante disso, não se sustenta também a fundamentação adotada pela fiscalização para proceder à exclusão de tais benefícios do lucro líquido, para fins de determinação do lucro da exploração, de que tais benefícios teriam caráter não-operacional.

Nestes termos, desconstituídas as premissas adotadas pela autoridade lançadora para, relativamente às subvenções, revisar os cálculos dos incentivos fiscais, a exoneração do crédito tributário promovida na decisão de 1ª instância deve ser mantida, razão pela qual este voto alcança as mesmas conclusões do I. Relator no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício neste ponto, o que torna desnecessário avançar no debate

acerca da repercussão das alterações promovidas pela Lei nº 12.973/2014 no art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77.

Sob esta ótica, subsistindo crédito tributário exigível em razão do primeiro tema abordado, cumpre também apreciar a exoneração assim justificada pela autoridade julgadora de 1ª instância:

Do lançamento sobre o saldo negativo apurado

Cumprir afastar o lançamento de ofício que se fez sobre os saldos negativos de IRPJ apurados nas DIPJ, nos valores de R\$ 1.074.623,50 e R\$ 11.437,92, respectivamente, nos anos-calendário 2010 e 2011.

O lançamento de ofício somente se faz sobre as parcelas exigíveis do imposto ainda não declaradas ou pagas, mas não sobre os saldos negativos (ou credores) de imposto, ainda que a pessoa jurídica detentora do crédito o tenha utilizado para compensações de débitos, mediante instrumento hábil (DCOMP). Neste último caso, deve a autoridade competente providenciar o ato de não homologação das compensações porventura efetuadas e proceder à cobrança dos débitos com os acréscimos legais cabíveis.

Ao proceder ao lançamento do IRPJ devido nos anos-calendário 2010 e 2011, e tendo considerado todas as antecipações integrantes dos saldos negativos em questão, a autoridade fiscal procedeu à sua desconstituição, entretanto, não há fundamento legal para lançamento de ofício sobre os valores dos saldos negativos (créditos) apurados nas DIPJ.

Observa-se nos demonstrativos de fls. 44 e que a autoridade lançadora, depois de apurar a redução a que a contribuinte teria direito (R\$ 18.762.214,47 em 2010 e 23.040.260,79), levou estes valores para o quadro de determinação do IRPJ e, confrontando os saldos negativos declarados com o saldo a pagar apurado, identificou como IRPJ a lançar a diferença entre estes, elevando os saldos a pagar apurados de R\$ 17.771.339,14 para R\$ 18.845.962,64 em 2010 e de R\$ 20.757.356,38 para R\$ 20.768.794,30 em 2011.

Como bem observou a autoridade julgadora de 1ª instância, a exigência deveria estar limitada aos saldos a pagar, pois a repercussão da reversão dos saldos negativos se verificará em face de eventuais compensações promovidas pela contribuinte. Somente se poderia cogitar de eventual exigência dos valores apontados caso os saldos negativos originalmente apurados tivessem sido objeto de restituição paga ao interessado, fato não provado nos autos.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente à exoneração das parcelas de R\$ 1.074.623,50 (2010) e R\$ 11.437,92 (2011).

Por fim, quanto às multas isoladas, não sendo o caso de aplicação da Súmula CARF nº 105, vez que as exigências são posteriores às alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430/96 pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.481/2007, adota-se aqui o mesmo entendimento esposado pela autoridade julgadora de 1ª instância, em favor da exigência das multas isoladas, ainda que concomitantemente com a multa de ofício aplicada sobre o ajuste anual, dado que distintas são as condutas punidas. Os argumentos na decisão de 1ª instância evidenciam, claramente, que, ao contrário do que defende a recorrente, justamente porque as penalidades decorrem de hipóteses distintas, elas podem ser aplicadas conjuntamente. De fato, a multa aplicada por falta de recolhimento de estimativas só é denominada isolada porque sua exigência se dá desacompanhada do principal, não mais passível de lançamento depois do encerramento do ano-calendário, quando já é possível apurar de forma definitiva o tributo devido. Nada nas disposições legislativas que regulam sua

aplicação permitem a conclusão de que ela seria isolada por não poder ser exigida concomitantemente com outra penalidade.

Assim, devem ser exoneradas apenas as multas isoladas calculadas em razão dos efeitos da exclusão das subvenções do cálculo dos incentivos, razão pela qual NEGAR SE PROVIMENTO aos recursos de ofício e voluntário.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR SE PROVIMENTO aos recursos de ofício e voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira