



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.727059/2016-03
ACÓRDÃO	1401-007.898 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DALKA DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. DESCASAMENTO. APLICAÇÃO DO RECURSO. GOZO DO INCENTIVO.

Não se pode exigir que haja sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos, mas que o montante dos valores obtidos com o incentivo fiscal que exceder o total dos valores aplicados na ampliação ou expansão do empreendimento não goze de isenção de IR.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, para rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Matheus Ferreira Azevedo, Daniel Ribeiro Silva, Alberto Pinto Souza Junior, Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente)

RELATÓRIO

O presente processo tem, por objeto, os seguintes autos de infração lavrados em face de Dalkar do Brasil Ltda (Dalkar):

a) **Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas - IRPJ**, (a fls. 19 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 8.042.909,25, referente ao fato gerador de 2012 (lucro real anual), sendo assim descrito os fatos apurados:

“EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.”

b) **Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL** (a fls. 29 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 2.814.059,39, referente ao fato gerador de 2012 (base ajustada anual), sendo assim descrito o fato apurado:

“EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.”.

A contribuinte, Dalkar, impugnou os lançamentos e a **7ª Turma da DRJ/BHE** proferiu, no **Acórdão n. 02-77.727 de 17/11/2017 (a fls. 940 e segs.)**, a seguinte decisão:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se como não-impugnada a parte do lançamento com a qual o sujeito passivo concorda ou não se manifesta expressamente, ocorrendo a preclusão do direito à sua contestação em momento posterior.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. DESCARACTERIZAÇÃO. PROCEDIMENTO FISCAL.

A análise da norma em tese, por si só, se mostra suficiente para descaracterizar a subvenção para investimentos. Na descaracterização da subvenção para investimento, a legislação tributária não exige que o Fisco analise a norma concessiva do benefício e se os recursos foram efetivamente aplicados como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É cabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não paga no vencimento.

JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO DAS DRJ. O contribuinte não juntou nos autos posição que vincule as decisões prolatadas por este Colegiado Julgador.

DOCTRINA. VINCULAÇÃO DAS DRJ.

A manifestação da doutrina especializada não vincula as decisões prolatadas por este Colegiado Julgador.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração reflexo da CSLL, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo

em relação à matéria específica de cada tributo. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

PARECERES NORMATIVOS. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. NORMA COMPLEMENTAR DE LEI. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

As orientações e definições contidas em atos normativos, por constituírem normas complementares da legislação tributária, nos termos da norma contida no art. 100 do CTN, devem ser seguidas pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, nos termos do disposto no inciso V do art. 7º da Portaria nº 341, de 12/07/2011, do Ministro de Estado da Fazenda.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Vale salientar também que no parágrafo 7 da impugnação consta a seguinte informação:

7. Destaca a Impugnante, ainda, que não serão objeto desta impugnação as multas isoladas aplicadas por falta de recolhimento de "estimativas" de IRPJ e de CSLL, as quais foram devidamente liquidadas em 09/01/2017, conforme comprovantes anexos (doc. 03).

A Dalkar tomou ciência do Acórdão n. 02-77.727 em 23/01/2018 (Edital a fls. 982) e interpôs o recurso voluntário (a fls. 987 e segs.) em 09/03/2018 (Termo a fls. 985), no qual aduz as razões de defesa a seguir apresentadas em apertada síntese:

“I – PRELIMINARMENTE

1. Preliminarmente, Nulidade da Intimação do V. Acórdão Recorrido cumpre demonstrar que a intimação do v. acórdão recorrido levada a efeito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas é nula, não havendo que se falar em perempção (consoante certificado à fl. 983) do direito de interposição deste recurso voluntário, o qual, pelo contrário, é tempestivo e deve ser conhecido (e provido) por este E. CARF.

2. Com efeito, após a prolação do v. acórdão que julgou improcedente a impugnação apresentada (fls. 940/972), a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas iniciou os procedimentos necessários para a intimação da Recorrente, tendo expedido, em 12/12/2017, correspondência (fl. 973) endereçada à Rua Anchieta, n' 28, Vila São Sebastião, Município de Valinhos, SP, onde, supostamente, a Recorrente estaria estabelecida.

3. Essa correspondência, no entanto, foi devolvida pelos Correios em 14/12/2017, por não ter sido possível localizar representantes da Recorrente no local assinalado (fls. 977/980).

4. Diante disso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas, com suporte (em tese) no art. 23, §1º, I, e §2º, IV, do Decreto n' 70.235/72, procedeu à intimação da Recorrente via de edital (publicado em 08/01/2018 – fl. 982), que se considerou efetivada em 23/01/2018 (ou seja, no 15º dia seguinte ao da publicação).

5. Ato contínuo, não tendo havido a interposição de recurso voluntário até o dia 22/02/2018 (limite dos 30 dias contados da efetivação da intimação), a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas lavrou, então, termo de perempção (fl. 983).

6. Ocorre, todavia, que há um vício insanável na intimação pela via postal, tornando nulo não apenas esse ato processual, como todos os dele decorrentes (como a intimação via edital).

7. É que não houve intimação (ou tentativa de) do estabelecimento matriz da sociedade Dalka do Brasil Ltda., mas única e tão somente de sua filial, que, em virtude das específicas regras de contabilidade e apuração do IRPJ e da CSLL, não responde por questões atinentes a esses tributos.

8. E isso ocorreu a despeito de a própria Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas ter, no curso da fiscalização, direcionado intimações ao estabelecimento da matriz, localizado no Município de Extrema, no Estado de Minas Gerais.

9. Inclusive, a própria intimação acerca da lavratura dos autos de infração foi dirigida ao estabelecimento com endereço no Município de Extrema (fl. 614), a qual, não por acaso, foi devidamente recebida e respondida pela Recorrente, com a apresentação da impugnação.

10. Com efeito, conforme consta da 18ª Alteração de Contrato Social da Dalka do Brasil Ltda., ocorrida em 22/04/2015 (doc. 01), as sócias da referida sociedade empresária deliberaram:

(I) a alteração do endereço da sede da sociedade “localizada na Cidade de Valinhos, Estado de São Paulo, registrada perante a Junta Comercial do Estado de São Paulo sob o NIRE n'. 35.216.606.411, inscrita no CNPJ/MF sob o n'. 04.120.719/0001-17 e com Inscrição Estadual n'. 708.180.876.110, do Núcleo de Colonização da Reforma Agrária, Lote n'. 66, Estrada Municipal (também chamada de 'Estrada da Reforma Agrária'), Bairro da Reforma Agrária (antigo 'Bairro Macuco'), CEP 13271-770, para a Rua Anchieta, n'. 28, bairro Vera Cruz, CEP 13.271-010, na Cidade de Valinhos, Estado de São Paulo”; e

(II) a transferência da sede da sociedade, “atualmente na Rua Anchieta, n.º 28, bairro Vera Cruz, CEP 13.271-010, na Cidade de Valinhos, Estado de São Paulo, para a Rua José Antonio Pereira dos Passos, n.º 1300, Bairro Distrito Industrial Pires II, Estrada A, CEP 37640 000, onde está situada a filial da Sociedade, registrada perante a Junta Comercial do Estado de Minas Gerais sob o NIRE n.º 31.901.843.569, inscrita no CNPJ/MF sob o n.º 04.120.719/0002-06 e com Inscrição Estadual sob o n.º 001653009.00-02”.

11. Como consequência dessas alterações, as sócias da Dalka do Brasil Ltda. esclareceram na referida deliberação que:

(I) “o estabelecimento situado na Rua Anchieta, n.º 28, bairro Vera Cruz, CEP 13.271-010, na Cidade de Valinhos, Estado de São Paulo, inscrito no CNPJ/MF sob o n.º 04.120.719/0001-17 e com Inscrição Estadual n.º 708.180.876.110, passa a ser filial da Sociedade” (destaques da Recorrente); e

(II) “o estabelecimento situado na Rua José Antonio Pereira dos Passos, n.º 1300, Bairro Distrito Industrial Pires II, Estrada A, CEP 37640-000, na cidade de Extrema, Estado de Minas Gerais, inscrito no CNPJ/MF sob o n.º 04.120.719/0002-06 e com Inscrição Estadual n.º 001653009.00-02, passa a ser matriz da Sociedade” (destaques da Recorrente);

12. Em síntese, além da mudança de endereço ocorrida entre os estabelecimentos matriz e filial da sociedade Dalka do Brasil Ltda., também houve alteração no CNPJ dessas duas pessoas jurídicas, sendo que o estabelecimento inscrito no CNPJ/MF n.º 04.120.719/0001-17, então matriz, passou a ser a filial da sociedade, e o estabelecimento inscrito no CNPJ/MF n.º 04.120.719/0002-06, então filial, passou a ser a matriz.

13. Todas essas modificações foram regularmente arquivadas na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais (“JUCEMG”), cujos procedimentos cadastrais são integrados com as administrações tributárias federal, estadual e municipal desde 2008, visando justamente ao compartilhamento de informações fiscais (consoante anexa notícia constante do site da JUCEMG – doc. 02).

14. Não por acaso, os próprios comprovantes de inscrição e de situação cadastral dos estabelecimentos matriz e filial da sociedade Dalka do Brasil Ltda. já registram a alteração levada a efeito em 22/04/2015 (docs. 03 e 04). Da mesma forma, a “tela” do registro do estabelecimento inscrito no CNPJ/MF n.º 04.120.719/0001-17 (localizado na Rua Anchieta, n.º 28), colacionada à fl. 981 dos autos para “comprovar” que a intimação teria sido direcionada a endereço constante da base de dados da Receita

Federal do Brasil, também indica que o referido estabelecimento se trata de uma filial.

15. Pois bem. Sabe-se que a escrituração, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, é centralizada no estabelecimento matriz da pessoa jurídica (art. 2º da Lei nº 2.354/54), sendo este o responsável por responder às cobranças e intimações expedidas pela Receita Federal do Brasil. É esse, aliás, o domicílio fiscal da pessoa jurídica, consoante disposto no art. 212 do Decreto nº 3.000/99 (“RIR/99”).

16. Sendo assim, com a alteração da situação dos estabelecimentos da sociedade Dalka do Brasil Ltda., as intimações expedidas nestes autos deveriam ter sido direcionadas ao estabelecimento inscrito no CNPJ/MF nº 04.120.719/0002-06, matriz da referida sociedade desde 22/04/2015, e que está localizada na Rua José Antonio Pereira dos Passos, nº. 1300, Bairro Distrito Industrial Pires II, Estrada A, CEP 37640-000, no Município de Extrema, Estado de Minas Gerais – e não, portanto, ao estabelecimento filial, este localizado em Valinhos, na Rua Anchieta, nº 28, como incorretamente feito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas.

17. Aliás, não só as intimações, mas os próprios autos de infração deveriam ter sido lavrados em face do estabelecimento inscrito no CNPJ/MF nº 04.120.719/0002-06, haja vista que, quando da constituição dos créditos tributários impugnados, já haviam sido efetivadas as alterações societárias que culminaram na modificação do CNPJ entre os estabelecimentos da sociedade Dalka do Brasil Ltda. – havendo, a rigor, inclusive erro na identificação do sujeito passivo, afrontando o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

18. Como, todavia, mesmo após as alterações societárias e dos registros fiscais perante a Receita Federal do Brasil, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas continuou a tratar o estabelecimento inscrito no CNPJ/MF nº 04.120.719/0001-17 como se matriz fosse, é evidente a nulidade da intimação do v. acórdão recorrido pela via postal, porquanto a intimação foi direcionada a estabelecimento que já não mais ostentava a condição de matriz.

19. E isso era de conhecimento da própria Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas, o que se constata não apenas pelo fato de as alterações terem devidamente arquivadas na JUCEMG e compartilhadas com a Administração Tributária Federal (como comprovam as modificações introduzidas na situação cadastral dos estabelecimentos da sociedade

Dalka do Brasil Ltda.), mas também porque no curso do procedimento de fiscalização, após constatar que as intimações encaminhadas ao estabelecimento com sede em Valinhos não eram respondidas, a própria fiscalização passou a remetê-las ao estabelecimento localizado no Município de Extrema, no Estado de Minas Gerais (onde está sediada a matriz).

20. Aliás, é curioso notar que, embora a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas, no curso da fiscalização, tenha adotado as providências que estavam ao seu alcance para efetivar a intimação da Recorrente, não foi essa a postura que seguiu para dar ciência ao sujeito passivo do v. acórdão recorrido.

21. De fato, após receber uma única negativa – consubstanciada na devolução da intimação expedida –, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas simplesmente optou por proceder à intimação via edital, desconsiderando que esse tipo de intimação deve ser realizado em último caso, isto é, somente quando “resultar improficuo um dos meios previstos” no art. 23 do Decreto nº 70.235/72.

22. Ora, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas não esgotou todas as possibilidades de intimação via postal. Pelo contrário: não expediu uma intimação sequer ao estabelecimento localizado no Município de Extrema, a quem foram emitidos os termos de intimação fiscal no curso da fiscalização.

23. Este E. CARF, em situação muito semelhante à ocorrida nestes autos, já decretou a nulidade da intimação via postal quando o fisco, embora ciente da alteração do endereço do contribuinte (cujo conhecimento ocorreu durante o próprio curso da fiscalização), continua a enviar intimações para outro endereço (ainda que seja o constante de seus registros cadastrais). Confira-se trechos do voto-condutor do acórdão:

(...)

24. Em vista disso, o simples fato de a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas ter deixado de intimar a Recorrente em seu endereço no Município de Extrema, quando era de seu conhecimento que lá era a efetiva sede da sociedade Dalka do Brasil Ltda., já importa nulidade da intimação, pois não houve esgotamento das possibilidades de intimação via postal que permitissem a adoção da intimação via edital.

25. O caso concreto, todavia, é ainda mais grave, uma vez que, além da ausência de tentativa de intimação no endereço do Município de Extrema, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas não se atentou para

as alterações societárias da sociedade Dalka do Brasil Ltda., cujo estabelecimento matriz passou a ser o inscrito no CNPJ/MF sob o n' 04.120.719/0002-06, localizado no Município de Extrema/MG.

26. Dessa forma, considerando (I) a alteração prévia dos registros dos estabelecimentos da sociedade Dalka do Brasil Ltda., que importou a modificação do estabelecimento matriz (sediado na Rua José Antonio Pereira dos Passos, n' 1300, Bairro Distrito Industrial Pires II, Estrada A, CEP 37640-000, no Município de Extrema, Estado de Minas Gerais), a qual (II) foi devidamente informada à JUCEMG e compartilhadas com a Receita Federal do Brasil, que, inclusive, (III) modificou a situação cadastral desses estabelecimentos, deve ser decretada a nulidade da intimação levada a efeito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas.

27. Com a decretação da nulidade dos procedimentos de intimação via postal, a ciência do v. acórdão recorrido deve ser considerada como efetivada em 1º/03/2018, data em que a Recorrente, espontaneamente, acessou os autos eletrônicos e constatou que havia sido proferido o v. acórdão recorrido.

28. Nesses termos, o prazo para interposição deste recurso voluntário, iniciado em 02/03/2018, somente vence no dia 02/04/2018, comprovando-se a sua tempestividade.

29. Por outro lado, ainda que a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas não anule os procedimentos de intimação da Recorrente acerca do v. acórdão recorrido, cumpre salientar que a perempção é matéria de defesa deste recurso voluntário, razão pela qual este deve ser remetido ao E. CARF para julgamento, a teor do que estabelece o art. 35 do Decreto nº 70.235/72.

30. Diante do exposto, considerando que (I) a perempção esta em discussão e (II) o quanto disposto no art. 35 do Decreto nº 70.235/72, deve ser determina a remessa dos autos ao E. CARF, com a consequente decretação da suspensão da exigibilidade dos créditos tributários enquanto não apreciado o recurso voluntário.

II – DOS FATOS

(...)

32. Pela leitura do Termo de Verificação Fiscal, observa-se que a fiscalização teria constatado, a partir da análise das legislações estaduais e dos atos concessórios, que “as reduções de carga tributária concedidas estão vinculadas ao volume de ICMS devido nas operações do contribuinte

e não ao valor dos investimentos realizados”, de modo que “a conclusão desta fiscalização é que os mencionados incentivos fiscais de ICMS se referem a subvenções de custeio” (fl. 11).

33. Nesse sentido, concluiu a fiscalização que “é inadmissível excluir da apuração do lucro real a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal 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” (fl. 11).

(...)

(II) os incentivos concedidos pelos Estados de Alagoas, Pernambuco e Minas Gerais observaram os requisitos previstos no Parecer Normativo CST nº 112/78 para serem consideradas como subvenções para investimento, uma vez que, da análise de cada uma delas, é possível verificar que (a) o ente subvencionador condicionou a fruição do incentivo fiscal à implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos da Recorrente em seus territórios; (b) houve efetiva e específica aplicação da subvenção, pela Recorrente, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (c) a Recorrente era pessoa jurídica titular do empreendimento econômico naqueles Estados;

(III) a jurisprudência deste E. CARF, inclusive de sua C. CSRF, se consolidou no sentido de reconhecer a dispensabilidade da sincronia entre o recebimento do incentivo fiscal e sua aplicação na forma de investimentos do empreendimento econômico (e.g., Acórdão n. 9101-001.094, Processo Administrativo n' 13558.000107/2007-88, Relator Conselheiro ALBERTO PINTO S. JR., sessão de 29/06/2011), sendo necessário, apenas, que ao final do período de fruição do incentivo fiscal, esteja implantado ou expandido o empreendimento econômico subvencionado; e

(...)

35. Desde já, cabe registrar que, após a apresentação da impugnação, foi editada a Lei Complementar n. 160/2017, introduzindo os §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei n' 12.973/2014, os quais preveem que os incentivos e benefícios fiscais e financeiros-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelo Estados e pelo Distrito Federal – ainda que fora do âmbito do CONFAZ – são considerados como subvenções para investimentos, definição que

deve ser aplicada “inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados”.

36. Como os incentivos concedidos pelos Estados do Alagoas, Pernambuco e Minas Gerais à Recorrente são relativos ao ICMS, com a superveniência da LC nº 160/2017 esses passaram a ser considerados, para todos os fins, como subvenções para investimento, o que deveria levar ao pronto cancelamento das exigências fiscais, na medida em que a lavratura dos autos de infração foi motivada justamente pelo entendimento de que tais incentivos seriam subvenções para custeio.

(...)

38. Da análise do voto-condutor, constata-se que os autos de infração foram mantidos com base nos seguintes fundamentos:

(...)

(II) os incentivos concedidos pelos Estados do Alagoas, Minas Gerais e Pernambuco não seriam subvenções para investimento, pois:

(II.1) Incentivos do **Estado de Alagoas**: não teria havido sincronia entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, porquanto (a) “no momento em que as subvenções foram recebidas pela interessada, o complexo industrial já estava em atividade” (fl. 963); e (b) “o crédito presumido de ICMS, o seu diferimento ou financiamento só podem ser percebidos depois que a sociedade empresária iniciou suas atividades operacionais” (fl. 964);

(II.2) Incentivos do **Estado de Pernambuco**: não teria havido sincronia entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, porquanto (a) “no momento em que as subvenções foram recebidas pela interessada, o complexo industrial já estava em atividade” (fl. 966); e (b) “**o crédito presumido de ICMS** só pode ser percebido depois que a sociedade empresária iniciou suas atividades operacionais” (fl. 966);

(II.3) Incentivos do **Estado de Minas Gerais**: não teria havido sincronia entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, porquanto (a) “incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Minas Gerais foram percebidos a partir de janeiro de 2012, segundo o documento de fls. 145; porém, o protocolo de intenções revela que a implantação da unidade industrial e a instalação do centro de distribuição teriam início em dezembro de 2009, com produção a ser iniciada em setembro de 2010” (fl. 967); e (b) “é notório o fato de que **o diferimento e a redução da alíquota**

de ICMS só podem ocorrer depois que a pessoa jurídica iniciou suas atividades operacionais” (fl. 968); e

(...)

39. Como se observa, o v. acórdão recorrido se baseou exclusivamente na suposta ausência de sincronia entre a intenção do ente subvencionador e a ação do subvencionado para descaracterizar os incentivos recebidos pela Recorrente como subvenções para investimento.

40. De fato, uma análise acurada do v. acórdão permite notar que o Órgão Julgador não adentrou aos meandros relativos aos incentivos e às ações promovidas pela Recorrente em decorrência do seu recebimento, bem como desconsiderou a existência da LC nº 160/2017.

41. Exatamente como procedido pela fiscalização, adotou-se a premissa de que essas subvenções não seriam para investimento apenas pela suposta ausência de sincronia, a qual alegadamente seria exigida pelo Parecer Normativo CST nº 112/78 para permitir a exclusão desses valores da apuração do lucro líquido do contribuinte.

41. Esse entendimento, todavia, além de ter sido superado pela jurisprudência deste E. CARF, a rigor já não possui qualquer relevância, pois, com a edição da LC nº 160/2017, definiu-se objetivamente que os incentivos e benefícios fiscais e financeiro-fiscais relativos ao ICMS são, sempre, subvenções para investimento.

III – DO DIREITO

III.1 – Da Superveniência da LC n. 160/2017

46. Antes de qualquer coisa, o recurso voluntário deve ser provido, para cancelar as exigências fiscais, por um simples motivo: com a edição da LC n. 160/2017, os incentivos fiscais e benefícios financeiros-fiscais relativos ao ICMS, como aqueles concedidos pelos Estados do Alagoas, Pernambuco e Minas Gerais, passaram a ser considerados como subvenções para investimento, de modo que qualquer discussão relativa à natureza desses incentivos perdeu qualquer relevância.

(...)

50. Como se observa, com a edição da LC n. 160/2017, os incentivos e benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal passaram a ser considerados como subvenções para investimento, “vedada a exigência de outros requisitos ou condições” não previstas no artigo 30 da Lei n' 12.973/2014, definição essa

que deve ser aplicada inclusive “aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados” (destaques da Recorrente).

51. Não bastasse, o artigo 10 da LC nº 160/2017 prevê que o disposto nos referidos §§4º e 5º da Lei nº 12.973/2014 se aplica inclusive aos incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos em desacordo com o art. 155, §2º, XII, g, da Constituição Federal – isto é, fora do âmbito do CONFAZ – “por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar”.

52. Saliente-se que o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 estabelece as condições e requisitos para que uma subvenção para investimento não seja computada na apuração do lucro real – as quais, com a superveniência da LC nº 160/2017, passam a ser aplicadas a incentivos e benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS, considerados como subvenção para investimentos.

(...)

56. De toda forma, ainda que a superveniência da LC nº 160/2017 já seja suficiente para ensejar o cancelamento dos autos de infração, a Recorrente, para fins de completude de seu recurso voluntário, passa a reputar, ponto a ponto, os termos do v. acórdão recorrido

III.2 – Da Violação ao Artigo 142 do CTN

(...)

59. De fato, o próprio v. acórdão recorrido reconhece que a Autoridade Administrativa não verificou se os recursos decorrentes dos incentivos fiscais teriam sido efetivamente investidos na implantação ou expansão das atividades da Recorrente nos Estados de Alagoas, Pernambuco e Minas Gerais, tendo fundamentado a lavratura dos autos de infração apenas na sua interpretação das legislações que concederam os incentivos fiscais.

(...)

64. A incredulidade da Recorrente diante dessa conclusão reside no fato de que (I) não foram analisados todos os documentos relativos aos acordos firmados entre os Estados de Alagoas, Pernambuco e Minas Gerais, e (II) não foram solicitados quaisquer esclarecimentos ou documentos relativos à realização de investimentos para implantação de seus empreendimentos econômicos nos territórios dos entes subvencionadores. E isso, o v. acórdão recorrido simplesmente desconsiderou!

(...)

83. Diante de todo o exposto, a Recorrente requer seja decretada a insubsistência dos autos de infração, em razão da iliquidez e incerteza dos créditos tributários exigidos, e principalmente por ausência de prova da própria acusação fiscal, cujo ônus era da fiscalização.

III.3 – Da natureza das subvenções concedidas (investimentos)

(...)

91. Neste recurso voluntário, portanto, demonstrará a Recorrente não apenas que a atual jurisprudência deste E. CARF não exige que haja sincronia entre a intenção do ente subvencionador e as ações do subvencionado para que uma subvenção seja considerada para investimento – entendimento agora normatizado pela LC nº 160/2017, que considera incentivos e benefícios fiscais e financeiros-fiscais como subvenções para investimento –, mas também reiterará, para fins de completude de seu recurso voluntário, as ações promovidas nos referidos Estados como decorrência dos incentivos fiscais recebidos.

(...)

III.3.1 – Da não obrigatoriedade de sincronia entre a percepção da subvenção e sua destinação

(...)

103. Particularmente relevante nesse contexto é o Acórdão n. 9101-001.094 da C. CSRF, relatado pelo Ilmo. Conselheiro ALBERTO PINTO JR., no qual reconheceu o Tribunal Administrativo que não há necessidade – até em razão da inviabilidade – de sincronia entre a percepção do recurso e a sua aplicação em investimentos.

“Além disso, em regra, nenhum empreendimento vai ser implantado com receita oriunda da subvenção para investimento. Isso porque durante a implantação, a empresa encontra-se em fase pré-operacional, logo, ordinariamente, não auferir receitas e, conseqüentemente, não tem ICMS a pagar nem muito menos redução de ICMS em virtude de subvenção para investimento. Assim, na hipótese de implantação de empreendimento, há um descasamento entre o momento de aplicação do recurso e do gozo do benefício. Razão pela qual seria impossível, no caso em tela, constar do termo de compromisso firmado a obrigação de a indústria ser implantada, ainda que parcialmente, com os valores oriundos do benefício fiscal.

Natural, então, que o beneficiário da subvenção para investimento, em um primeiro momento, aplique recursos próprios na implantação do

empreendimento, para depois, quando a empresa iniciar suas operações, e, conseqüentemente, começar a pagar o ICMS ao Estado da Bahia, comece também a recompor seu caixa do capital próprio anteriormente imobilizado em ativo fixo e outros gastos de implantação. Daí, há que se entender que, na hipótese sub examine, o estímulo à implantação do empreendimento de que trata o § 2º do art. 38 da DL nº 1598/77, dar-se-á com o reforço do caixa da empresa, sem que com isso desnature-se a subvenção para investimento.” (Acórdão n' 9101-001.094, Processo Administrativo n' 13558.000107/2007-88, Relator Conselheiro ALBERTO PINTO S. JR., sessão de 29/06/2011 – destaques da Recorrente)”

105. Mais recentemente, em outro acórdão deste CARF, a respeito da sincronia do investimento e percepção da receita, constou do voto-condutor, proferido pelo Ilmo. Conselheiro RICARDO MAROZZI GREGORIO, que “o fato de os valores serem destinados ao capital de giro, por si só, não compromete essa verificação. Os recursos transferidos podem até, num primeiro momento, oxigenar o capital de giro da empresa. Contudo, em algum momento futuro, o investimento para implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos terá que ser efetuado” (Acórdão n' 1401-001.593, Processo Administrativo n' 10380.727457/2014-03, sessão de 06/04/2016 – destaques da Recorrente).

(...)

116. Como será demonstrado nos tópicos seguintes da defesa, os Estados de Alagoas, Pernambuco e Minas Gerais concederam incentivos fiscais à Recorrente para que esta investisse na implantação de empreendimentos econômicos em seus territórios.

117. Considerando que esses incentivos fiscais foram concedidos na forma de crédito presumido de ICMS, é evidente que não havia como aplicá-los no momento em que estavam sendo implantados os empreendimentos, uma vez que a Recorrente somente passou a recebê-los quando concluiu a implantação de seus estabelecimentos nos Estados de Alagoas, Pernambuco e Minas Gerais, momento em que começou a praticar operações sujeitas ao ICMS.

(...)

119. Aliás, é curioso notar que o v. acórdão recorrido, embora sustente que não haveria sincronia entre a percepção dos recursos oriundos das subvenções e a sua destinação na forma de investimentos, não se deu ao trabalho de analisar, de acordo com a documentação acostada aos autos, se a Recorrente teria ou não aplicado esses valores na implantação ou

expansão de seus empreendimentos econômicos nos Estados de Alagoas, Pernambuco e Minas Gerais.

III.3.2 – Dos incentivos fiscais objeto dos autos de infração

(...)

III.3.2.1 – Dos incentivos concedidos pelo Estado de Alagoas (PRODESIN)

125. Interessada em investir no Estado de Alagoas e visando cumprir o Programa “Água para Todos” a Recorrente, em 16/12/2011, submeteu projeto (doc. 04 da impugnação) ao Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico e Social (“CONEDES”), para que lhe fossem concedidos os incentivos fiscais previstos no âmbito do Programa de Desenvolvimento Integrado do Estado de Alagoas (“PRODESIN”), previsto na Lei Estadual (AL) nº 5.671/95.

126. Conforme consta da referida Lei Alagoana nº 5.671/95, o PRODESIN, originalmente instituído pela Lei Estadual (AL) nº 5.519/93, é “destinado à promoção de meios e ao oferecimento de estímulos voltados à expansão, ao desenvolvimento e à modernização das indústrias alagoanas, inclusive as de base tecnológica e as de micro e de pequeno porte” (art. 1º).

(...)

128. Além de condicionar a concessão dos incentivos à implantação de empreendimentos econômicos no Estado de Alagoas, a Lei Estadual (AL) nº 5.671/95 também exige que as pessoas jurídicas subvencionadas que já sejam titulares de empreendimentos econômicos naquele Estado promovam a expansão de sua atividade.

129. Até por isso, o §7º do art. 4º da Lei Estadual (AL) nº 5.671/95 expressamente afirma que “os incentivos concedidos nos termos deste artigo serão considerados subvenções para investimentos, devendo ser lançados em conta de patrimônio líquido”.

(...)

132. Como consta do art. 7º do Decreto n' 38.394/2000, os incentivos do PRODESIN somente têm aplicação nas hipóteses de expansão, recuperação e modernização de empresas já instaladas no Estado de Alagoas ou no caso de instalação de empreendimento novo.

133. Por sua vez, o art. 9º dispõe que “a concessão dos incentivos, no caso de empresa já estabelecida e em funcionamento, fica condicionada ao oferecimento pela beneficiária de projeto de viabilidade econômico-financeira”, a indicar os planos para expansão, recuperação ou

modernização, que necessariamente implicarão aumento da cobrança de ICMS.

134. Nesse sentido, e relativamente à expansão do empreendimento, o Decreto nº 38.394/00 exige que desse processo “decorra aumento mínimo, posteriormente ao pedido e até 24 (vinte e quatro) meses posteriores ao início de fruição de, pelo menos, 10% (dez por cento) da capacidade instalada da empresa” (art. 8º, inciso I).

(...)

136. De fato, consoante previsto nos incisos do art. 34, haverá a perda dos incentivos fiscais quando a empresa “encerrar suas atividades” (inciso II), “deixar de atender ao incremento de que trata o art. 9º, considerando-se o prazo estabelecimento” (inciso IV), “reduzir a capacidade instalada, durante os 3 (três) primeiros anos, no caso de ampliação, independentemente do aumento do faturamento, ou reverter o processo de recuperação ou modernização, que tiver ensejado a concessão” (inciso XIII), “não iniciar, no prazo máximo de 6 (seis) meses, contados do Decreto concessivo dos incentivos, a implantação do projeto submetido ao CONEDES” (inciso XIV) ou, ainda, “reduzir o nível de emprego em relação àquele contido no projeto, ressalvada a prévia e expressa aprovação do CONEDES, constante de parecer fundamentado” (inciso XV).

137. Após parecer do CONEDES opinando pelo deferimento do pleito (Resolução CONEDES nº 03/2012 – doc. 05 da impugnação), o Governador do Estado do Alagoas editou o Decreto nº 19.300/2012 (doc. 06 da impugnação), concedendo à Recorrente os incentivos fiscais previstos no âmbito do PRODESIN (diferimento do ICMS e crédito presumido de 50%), condicionando a sua fruição à estrita observância do Decreto Estadual (AL) n' 21.959/99 e, por consequência, à Lei Estadual (AL) n. 5.671/95.

(...)

140. Assim, no que tange aos incentivos concedidos pelo Estado de Alagoas no âmbito do PRODESIN, a intenção do ente subvencionador era claramente a concessão de subvenção para investimento.

III.3.2.2 – Dos incentivos concedidos pelo Estado de Pernambuco (PRODEPE)

141. Em 23/01/2012, o Governador do Estado de Pernambuco expediu o Decreto nº 37.790 (doc. 12 da impugnação), por meio do qual concedeu à Recorrente os incentivos fiscais no âmbito do Programa de

Desenvolvimento de Pernambuco (“PRODEPE”), instituído pela Lei Estadual (PE) n' 11.675/1999 e regulamentado pelo Decreto n' 21.959/2000.

142. Conforme consta do art. 1º da Lei Estadual (PE) nº 11.675/99, o PRODEPE tem “a finalidade de atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista de Pernambuco, mediante a concessão de incentivos fiscais e financeiros”.

143. Por isso, a referida lei enumera as empresas que poderão se habilitar ao PRODEPE, dentre as quais se inserem as empresas industriais, em se tratando de implantação, revitalização ou ampliação do empreendimento (art. 13, I, b), as quais devem observar, ainda, os requisitos constantes do art. 14, in verbis:

“Art. 14. Para fins de habilitação do empreendimento, as empresas industriais deverão observar, ainda, conforme a hipótese:

I - relativamente à ampliação, será exigido aumento mínimo, prévio à fruição, de 20% (vinte por cento) da capacidade instalada;

II - relativamente à revitalização, o empreendimento deverá estar paralisado por, no mínimo, 12 (doze) meses ininterruptos, imediatamente à data da protocolização do projeto na AD-DIPER;

III - os projetos não poderão provocar redução do ICMS devido e arrecadado pela empresa pleiteante, em decorrência de diversificação na linha de fabricação ou no programa de produção de mercadorias não-incentivadas.” (destaques da Recorrente).

(...)

145. Ao regulamentar o PRODEPE, o Poder Executivo pernambucano expediu o Decreto nº 21.959/99, por meio do qual criou mecanismos e instrumentos para controle dos incentivos fiscais concedidos e fiscalização de sua aplicação pelas empresas beneficiadas.

(...)

148. Não só essa era a intenção do ente subvencionador, como a legislação dotou as autoridades governamentais de mecanismos e instrumentos para controle da ação dos subvencionados, com o nítido intuito de impedir que os recursos oriundos das subvenções tivessem outras destinações que não a de implantar um empreendimento econômico ou para expandir, modernizar ou recuperar empresa já instalada.

(...)

150. Aliás, ao apreciar situação envolvendo o próprio PRODEPE, a C. CSRF, em acórdão já mencionado neste recurso voluntário, reconheceu expressamente e de forma unânime que o objetivo do Estado de Pernambuco (ente subvencionador) era o de conceder subvenções para investimentos. Confira-se trechos do voto-condutor do acórdão:

“Da análise dos dispositivos normativos editados pelo Estado de Pernambuco, observa-se que estão presentes a intenção do subvencionador em viabilizar a implantação ou expansão do empreendimento econômico (art. 1º da Lei Estadual nº 11.675, de 1999), estabelecimento de metas a serem atingidas dentro de período determinado (arts. 14 e 17 da mencionada lei), além de acompanhamento e controle da execução do projeto (art. 12, §2º, art. 13, inc. V, do Decreto do Estado do Pernambuco n' 21.959, de 27/12/1999). Há uma real preocupação com a efetiva aplicação dos recursos, conforme de (sic) depende das hipóteses de perda do incentivo previstas no art. 17 da Lei Estadual nº 11.675, de 1999. Em tese, portanto, o PRODEPE mostra-se apto a caracterizar os recursos como subvenção para investimentos.” (Acórdão nº 9101 002.394, Processo Administrativo nº 10480.720836/2013-55, Relator Conselheiro ANDRÉ MENDES DE MOURA, sessão de 13/07/2016 – destaques da Recorrente)

(...)

III.3.2.3 – Dos incentivos concedidos pelo Estado de Minas Gerais

152. Em 13/01/2010, a Recorrente celebrou com o Estado de Minas Gerais o Protocolo de Intenções nº 001/2010 (doc. 15 da impugnação), cujo objetivo, de acordo com a sua cláusula primeira, era viabilizar (I) “a implantação, pela DALKA, de unidade industrial, localizada no município de Extrema, Minas Gerais, destinada a produção de reservatórios de água, cisternas, cubas e análogos” e (II) “a instalação de centro de distribuição” no Estado de Minas Gerais.

153. Para tanto, se, por um lado, a Recorrente assumia o compromisso de implantar uma unidade industrial e instalar um centro de distribuição em Minas Gerais, mediante a realização de investimentos detalhadamente definidos, o Estado de Minas Gerais, por outro, se obrigava a “conceder à DALKA financiamento para capital de giro e para investimentos fixos, com recursos administrados pelo BDMG”, bem como a deferir regime especial à Recorrente, conferindo-lhe tratamento tributário diferenciado.

154. De acordo com a cláusula décima do Protocolo de Intenções, o Estado de Minas Gerais assumia o compromisso de conceder regime especial à

Recorrente, por meio do qual, além de possibilitar o diferimento do ICMS em algumas situações, iria prever a redução da base de cálculo de 70% (setenta por cento) nas vendas internas e crédito presumido de 70% (setenta por cento) do valor do imposto devido nas vendas interestaduais de produtos industrializados e importados para comercialização.

155. No que tange especificamente à redução de base de cálculo e ao crédito presumido, o §4º da cláusula décima do Protocolo de Intenções condicionava a fruição desse benefício fiscal à implantação de centro de distribuição no Estado de Minas Gerais.

156. Nesse sentido, a cláusula décima quinta do Protocolo de Intenções estabelecia que o compromisso da Recorrente de “enviar ao Instituto de Desenvolvimento Integrado de Minas Gerais – INDI – relatórios anuais de realização dos compromissos assumidos nas cláusulas primeira e segunda, para o acompanhamento e verificação, pelos órgãos e instituições, da implementação do referido projeto”.

(...)

159. A fim de operacionalizar o Protocolo de Intenções n. 001/2010, o Estado de Minas Gerais concedeu à Recorrente o Regime Especial nº 189/2011 (doc. 16 da impugnação), por meio do qual restou assegurado à Recorrente (I) a redução de 70% (setenta por cento) da base de cálculo nas vendas internas e (II) crédito presumido de 70% (setenta por cento) do valor do imposto a recolher nas vendas interestaduais.

(...)

161. Da análise do teor dos acordos firmados e, sobretudo, do Protocolo de Intenções n. 001/2010 – que, surpreendentemente, não foi apreciado pela fiscalização, que não intimou sequer a Recorrente para que apresentasse cópia do instrumento –, fica evidenciada a intenção do Estado de Minas Gerais (ente subvencionador) de conceder subvenções para investimento nas atividades da Recorrente.

(...)

III.3.3 – Da obrigatoriedade de aplicação dos recursos na implantação e expansão de empreendimentos econômicos

(...)

171. Na verdade, para julgar improcedente a impugnação, o v. acórdão recorrido se fundou exclusivamente na suposta ausência de sincronia entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado – a qual, vale

frise novamente, não é exigida para que um incentivo seja considerado como subvenção para investimento.

172. Ao assim fazê-lo, o v. acórdão recorrido reconheceu, ainda que implicitamente, que havia efetivamente obrigatoriedade de aplicação dos recursos na implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos da Recorrente, comprovando, portanto, a absoluta fragilidade da premissa que embasou a acusação fiscal, a qual, por isso, deve ser cancelada.

III.3.4 – Dos investimentos realizados pela Recorrente

III.3.3.1 – Investimentos no Estado de Alagoas

(...)

184. Evidentemente a implantação da unidade fabril da Recorrente no Município de Penedo/AL somente foi possível em razão das subvenções para investimentos concedidas pelo Estado de Alagoas no âmbito do PRODESIN.

(...)

III.3.4.2 – Investimentos no Estado de Pernambuco

(...)

192. Evidentemente, a implantação da unidade fabril da Recorrente no Município de Petrolina/PE somente foi possível em razão das subvenções para investimentos concedidas pelo Estado de Pernambuco no âmbito do PRODEPE.

(...)

III.3.4.3 – Investimentos no Estado de Minas Gerais

(...)

201. Por óbvio, a implantação da unidade fabril e do centro de distribuição da Recorrente no Município de Extrema/MG somente foi possível em razão das subvenções para investimentos concedidas pelo Estado de Minas Gerais.

(...)

III.4 – Da não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

(...)

IV – DA REVISÃO DE OFÍCIO DOS LANÇAMENTOS

211. Na remota hipótese de que o recurso voluntário não seja conhecido, então os lançamentos fiscais devem ser revistos de ofício, nos termos do

art. 149, I, do Código Tributário Nacional, em virtude da superveniência da Lei Complementar nº 160/2017.

(...)

V – DO PEDIDO

217. Ante todo o exposto, é a presente para requerer:

- (I) a decretação da nulidade da intimação levada a efeito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas, a fim de que seja conhecido o recurso voluntário; e
- (II) uma vez conhecido, o provimento deste recurso voluntário, para que, reformado integralmente o v. acórdão recorrido, sejam canceladas as exigências formuladas a título de IRPJ e de CSLL.”

A fls. 1096, consta o seguinte despacho da SECAT-DRF-CAMPINAS-SP:

“ Contribuinte alegou erro na intimação do Resultado do Julgamento da DRJ. Em consulta aos sistemas da RFB (vide fls. 1091) **foi constatado que em 22/02/2017, efetivamente houve alteração do estabelecimento 0002 à condição de Matriz.** Considera-se portanto a data da ciência como a data do protocolo do Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte. Considerando o exposto acima, foi juntado às fls 987 a 1090 Recurso Voluntário tempestivamente interposto em 09/03/2018. SIEF-Processos atualizado conforme extrato de fls 1092 a 1095. Ao CARF para julgamento.”

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Alberto Pinto Souza Juniot, relator.

Tem razão a Unidade Preparadora, ao considerar tempestivo o recurso voluntário, e consta dos autos, a fls. 688 a 694, procuração que confere poderes ao signatário do recurso, razão pela qual voto por dele conhecer.

O patrono da recorrente suscitou da tribuna a nulidade da autuação porque teria sido lançado no CNPJ da antiga matriz que à época já era filial. Rejeito a preliminar de nulidade, pois se para fins de citação era necessário observar o endereço da matriz, por expressa disposição do Decreto 70.235/72, com relação ao ponto ora em análise, é irrelevante se o CNPJ era de uma filial, pois não houve erro na identificação da pessoa jurídica, já que filial não tem personalidade

jurídica e todos os CNPJ (da matriz e das filiais) são apenas de uma pessoa jurídica, *in casu*, da recorrente.

Conforme já relatado, alerta que estão em julgamento apenas os lançamentos de IRPJ e de CSLL, pois a recorrente não impugnou os lançamentos das multas isoladas por falta de recolhimento do IRPJ/Estimativa e CSLL/Estimativa.

Antes de adentrar na análise dos argumentos de defesa, vale transcrever o trecho do Termo de Verificação Fiscal, no qual a Fiscalização fundamenta a autuação em tela, *in verbis*:

38. Foram obtidas cópias dos atos de concessão e acordos de incentivos, como segue:

- **Penedo/Alagoas** - Incentivo fiscal de ICMS concedido pelo Governo do Estado de Alagoas com base na Lei Estadual No. 5.671 de fevereiro de 1995, alterada pela Lei Estadual 5.901 de 1997 e Processo Administrativo no. 19003946/2011. O incentivo concedido no âmbito do Decreto 38.934 do Estado de Alagoas (PRODESIN) consiste em crédito presumido sobre o valor do ICMS debitado incidente sobre as operações de saída de produtos industrializados pelo estabelecimento.

- **Petrolina/Pernambuco** - Incentivo fiscal de ICMS concedido pelo Governo do Estado de Pernambuco mediante Decreto No. 37.790 de janeiro de 2012, o qual concedeu o estímulo previsto na Lei 11. 675 de outubro de 1999 (PRODEPE). Conforme o Decreto, a concessão do incentivo é condicionada à implantação de projeto enquadrado como agrupamento industrial prioritário no estado. **O principal benefício refere-se a crédito presumido do ICMS equivalente a 90% do saldo devedor do ICMS normal apurado em cada período fiscal.**

- **Extrema/Minas Gerais**- Incentivo Fiscal de ICMS concedido pela Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais em 2011 referente ao estabelecimento industrial e centro de distribuição de produtos mantido pelo contribuinte no estado. No Artigo 19 do Parecer que promoveu à concessão do regime especial de ICMS, é feita referência ao **Protocolo de Intenções firmado entre o estado e o contribuinte e condicionada a manutenção do incentivo à manutenção de estabelecimento industrial no Estado: "O Regime Especial poderá ser, ainda, objeto de cassação, quando a Dalka...encerrar as atividades de sua unidade industrial antes do prazo definido na Cláusula sétima do Protocolo de Intenções...deixar de gerar os investimentos, a produção ou os empregos diretos previstos no referido Protocolo."** O principal incentivo concedido refere-se à redução da alíquota interna para 12% nas saídas em operações internas de mercadorias de sua produção sujeitas a substituição tributária.

39. Em relação aos incentivos de ICMS auferidos pelo contribuinte no ano-calendário de 2012, **pode-se observar que nos três casos (Alagoas, Pernambuco e Minas Gerais), há uma contrapartida implícita por parte do contribuinte relacionada à implementação e manutenção de estabelecimento industrial no estado em que os incentivos foram concedidos.** Todavia, observa-se que **as reduções de carga tributária**

concedidas estão vinculadas ao volume de ICMS devido nas operações do contribuinte e não ao valor dos investimentos realizados. Dessa forma, a conclusão desta fiscalização é que os mencionados incentivos fiscais de ICMS se referem a subvenções para custeio.

40. É inadmissível excluir da apuração do lucro real a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal 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 a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Primeiramente, alerto que essas foram as únicas razões alegadas pela Fiscalização para glosar as exclusões relativas às subvenções para investimento em tela.

Além disso, no presente caso, a própria Fiscalização admite que havia **uma contrapartida implícita por parte do contribuinte relacionada à implementação e manutenção de estabelecimento industrial no estado em que os incentivos foram concedidos.** Ou seja, não se discute aqui se a recorrente estava ou não obrigada a investir recursos na implantação ou expansão de seu empreendimento empresarial.

A Fiscalização glosa as exclusões, primeiramente, porque **as reduções de carga tributária concedidas estão vinculadas ao volume de ICMS devido nas operações do contribuinte e não ao valor dos investimentos realizados.** Ora, é realmente inusitado o que alega a Fiscalização, pois se modalidades de subvenção para investimento são de crédito presumido, isenção, redução de base de cálculo ou diferimento, por óbvio, o benefício vai depender do volume de ICMS gerado nas operações da recorrente.

Isso, porém, não significa que o incentivo fiscal possa ser superior aos valores investidos na implantação ou expansão da empresa. Ocorre, porém, que isso não foi investigado pela Fiscalização, pois não foi solicitado que a recorrente demonstrasse que o incentivo fiscal gozado teria sido igual ou menor ao valor da contrapartida (investimento).

A Fiscalização termina por ser contraditória, pois depois de alegar que havia uma contrapartida implícita a ser cumprida pela recorrente, sustenta que não havia **obrigatoriedade de aplicação dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico.**

Todavia, essa contradição se deve ao fato de que a Fiscalização entende que o gozo do incentivo fiscal deve se dar ao mesmo tempo em que se está aplicando o recurso na implantação ou expansão do empreendimento econômico. Ou seja, a recorrente realiza uma venda, apura ICMS, paga menos ICMS do que o devido por causa do incentivo e, ato contínuo, aplica o valor não pago de ICMS na implantação ou expansão da empresa. Está assim explicada a

razão pela qual a Fiscalização não intimou a recorrente a demonstrar a compatibilidade dos valores dos incentivos gozados com os valores despendidos com a implantação ou expansão da empresa.

Trata-se de um rotundo equívoco da Fiscalização, pois, por exemplo, no caso de implantação de empreendimento, no qual a contribuinte não tenha ainda receitas operacionais, não poderia haver ***sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos***. Logicamente que não poderia haver, pois, em uma fase pré-operacional de implantação do empreendimento, não existe receita bruta, logo não existe ICMS, mas existe a aplicação de capital no investimento subvencionado. Assim, é normal que haja um descasamento e isso não pode significar a perda do incentivo.

Ora, o que, a meu ver, interessa, seja em caso de implantação ou expansão, é que o volume de incentivo fiscal recebido seja de valor compatível com o valor do investimento, não cabendo essa vinculação exigida pela Fiscalização, sob pena de inviabilizar o instituto.

Conforme já alegado pela recorrente, este Relator já se pronunciou sobre o tema no caso de implantação de empreendimento, quando sustentei que o montante dos valores obtidos com o benefício que exceder o total dos valores aplicados na ampliação ou expansão do empreendimento, logicamente, não gozará de isenção de IR e deverá ser tido como subvenção para custeio, já que poderá ser aplicado livremente pelo beneficiário. No caso em tela, se o valor aplicado na implantação e, posteriormente, na expansão do empreendimento é maior ou menor do que o valor oriundo do benefício que será recebido, é uma outra questão que não foi posta para ser dirimida na presente demanda, mesmo porque deveria ter sido investigada pela autoridade lançadora, para eventualmente, desconsiderar parte dos valores oriundos do benefício não destinado à finalidade legal.

Por essas razões, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior