



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

Processo nº 11516.722275/2013-37
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.520 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2017
Matéria IRPJ
Recorrentes ELETROCAL INDUSTRIA E COMERCIO DE MATERIAIS ELETRICOS LTDA e FAZENDA NACIONAL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

SUBVENÇÃO. INVESTIMENTO. VINCULAÇÃO. SINCRONIA.

Os recursos fornecidos pela Administração Pública às pessoas jurídicas somente são classificados como subvenção para investimento se houver vinculação e sincronia entre o fornecimento dos recursos e a aquisição de bens e direitos referentes à implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

SUBVENÇÃO. INVESTIMENTO. REALIZAÇÃO.

Os valores correspondentes ao benefício fiscal de isenção ou redução de ICMS que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro real.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. AUTO ORGANIZAÇÃO.

A desqualificação de planejamento em que há auto organização societária procede se o motivo não for predominantemente fiscal, ainda que determinado negócio jurídico vise a redução da carga tributária, conquanto que se apóie em razões de ordem empresarial, destituídas de abuso de direito.

LANÇAMENTO REFLEXO.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

MULTA QUALIFICADA.

Uma única fundamentação genérica para todos os itens do Termo de Verificação Fiscal e para um Auto de Infração com varias infrações, não serve para ensejar a qualificação da multa de ofício prevista no artigo 44 da

Lei 9.430/96, para 150%, eis que as infração constantes nos autos são relativas a matérias distintas, sendo que cada uma trata de diversos atos praticados pela Recorrente sem cronologia ou ligação. Para imputar multa qualificada, a fiscalização deve provar individualmente, por infração, a prática dos conceitos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, eis que é medida extrema, aplicada apenas em hipóteses específicas, quando terminantemente comprovada e fundamentada.

A constatação de planejamento tributário por si só, não enseja a qualificação da multa de ofício para 150%, uma vez não caracterizada especificamente a intenção dolosa, o conluio e a ocorrência de simulação.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DEMONSTRAÇÃO.

Uma única fundamentação genérica para todos os itens do Termo de Verificação Fiscal e para um Auto de Infração com várias infrações, não serve para ensejar a responsabilização do sócio da empresa nos termos do inciso III do artigo 135 do CTN, eis que as infração constantes nos autos são relativas a matérias distintas, sendo que cada uma trata de diversos atos praticados pela Recorrente sem cronologia ou ligação. Para imputar responsabilidade solidária, a fiscalização deve provar individualmente, por infração, a prática de atos com excesso, eis que é medida extrema, aplicada apenas em hipóteses específicas, quando terminantemente comprovada e fundamentada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário da pessoa jurídica autuada para excluir o coobrigado da relação jurídico-tributária, cancelar integralmente a exigência referente ao item 005 do Auto de Infração, cancelar a exigência do PIS e da Cofins referente aos itens 004 e 006 do Auto de Infração; e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei, e Leonardo de Andrade Couto.

Processo nº 11516.722275/2013-37
Acórdão n.º **1402-002.520**

S1-C4T2
Fl. 2.979

Relatório

Trata-se de julgamento de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário, interpostos face v. acórdão da DRJ que julgou parcialmente improcedente o Auto de Infração.

O Auto de Infração trata das seguintes acusações:

- Imposto de Renda Pessoa Jurídica:

1) omissão de receitas de vendas e serviços;

Simulação de fragmentação de empresa e transferência do lucro da atividade para empresa sujeita à regime fiscal menos oneroso (lucro presumido). Tópico 7 do TVF.

A fiscalização consignou no TVF (tópico 7) que o uso da Corfio como sociedade empresária distinta da Eletrocal gerou vultosa vantagem fiscal, da ordem de R\$ 20,7 milhões, sendo R\$ 11,6 milhões de IRPJ, R\$ 3,8 milhões de CSLL e R\$ 5,2 milhões de PIS/Pasep e Cofins. Acrescentou outras evidências em reforço de que houve simulação no processo de fragmentação da Eletrocal e da Corfio (fls. 1067/74) para, ao final, concluir que:

Ora, qual é a razão de existirem “duas empresas” com o mesmo objeto social, com a mesma direção administrativa, sob o mesmo controle, reconhecidas numa única marca de renome nacional em seu segmento (CORFIO) e cujos processos produtivos são complementares e indissociáveis? Uma delas tem uma lucratividade espantosa, da ordem de 57% de sua receita bruta. A outra, invariavelmente apura prejuízos fiscais. Pois a causa real e predominante do planejamento ora desnudado, não se pode negar, é o vultoso montante de tributos federais que deixaram de ser recolhidos. Se considerados apenas os três anos abarcados por este procedimento fiscal, o valor chega a quase R\$ 21 milhões (vide subtópico 7.3).

Houve recomposição do lucro real da Eletrocal com a inclusão do resultado da Corfio na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, deduzindo-se o que fora recolhido como lucro presumido desta última. O recálculo abrangeu os anos-calendário de 2008 a 2010 (fls. 1074/5).

Quanto aos débitos de PIS/Pasep e de Cofins, em que a apuração da Corfio deu-se pelo regime cumulativo e a da Eletrocal pelo não cumulativo, a fiscalização: i) glosou os créditos de PIS/Pasep e de Cofins descontados pela Eletrocal e decorrentes das entradas provenientes da Corfio; ii) descontou os créditos que a Corfio faria jus no regime não cumulativo de apuração de PIS/Pasep e de Cofins, e, iii) deduziu os valores de PIS/Pasep e de Cofins declarados pela Corfio em DCTF, apurando débitos de PIS/Pasep e Cofins descritos na tabela de fls. 1077.

Pelos motivos expostos no tópico 12 do TVF, também figuram no pólo passivo desta infração, na qualidade de responsáveis solidários, o sócio controlador e administrador CÍCERO FERRONI FIGUEIREDO (artigo 135 do CTN) e a CORFIO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA. (artigo 124 do CTN)

Foi aplicada multa qualificada de 150%.

2) glosa de custos, despesas operacionais e/ou encargos não dedutíveis;

Consultoria prestada ao sócio controlador e cujas despesas foram atribuídas à empresa Autuada. Itens 3 - 3.2 e 5 do TVF.

Foi registrado na Dirf da Eletrocal, assessoria financeira prestada por Gália Consultoria Empresarial Ltda., enquanto esta (a consultoria) informou ter sido responsável pela assessoria financeira prestada ao sócio comprador (Cícero) na aquisição de 100% de participação do Grupo Eletrocal.

No tópico 12 do TVF, também figura no pólo passivo desta infração, na qualidade de responsável solidário nos termos do artigo 135, inciso III do CTN, o sócio controlador e administrador CÍCERO FERRONI FIGUEIREDO.

Foi aplicado multa qualificada de 150%.

3) glosa de despesas financeiras e/ou variações monetárias passivas não dedutíveis:

Empréstimo contraído por empresa veículo (sociedade aparente) para aquisição de participação societária e cujos encargos foram posteriormente transferidos para a própria investida por meio de incorporação às avessas. Itens 3 e 4 do TVF.

No tópico 12 do TVF, também figura no pólo passivo na qualidade de responsável solidário, o sócio controlador e administrador CÍCERO FERRONI FIGUEIREDO.

Foi aplicado multa qualificada de 150%.

5) subvenções recebidas do poder público, que refletiram em restituição de capital ao sócio com uso de empresa veículo (sociedade aparente). Tópicos 3 e 6 do TVF:

Subvenções recebidas do poder público - inobservância dos requisitos legais. Aumento de capital efetivado com a subvenção e subsequente redução, com restituição de capital ao sócio, mediante emprego de empresa veículo (sociedade aparente).

No tópico 12 do TVF, foi indicado como responsável solidário o sócio controlador e administrador CÍCERO FERRONI FIGUEIREDO.

Também imputou multa qualificada no importe de 150%.

Para as infrações 2, 3 e 5, o TVF descreveu os seguintes acontecimentos:

Consta do TVF que o lucro real apurado pela contribuinte nos períodos fiscalizados, relacionados na tabela 1, foi sensibilizado negativamente pela exclusão de importâncias oriundas de subvenções recebidas do Estado do Mato Grosso do Sul e do resultado de equivalência patrimonial da sociedade empresária controlada Corfio Indústria e Comércio de Materiais Elétricos Ltda. (doravante, Corfio), nos montantes de R\$ 114.623.630,28 e R\$ 50.881.449,17, respectivamente. A fiscalização considerou a dedução daquelas importâncias como infração à legislação tributária.

Além disso, segundo registra o TVF, a contribuinte e o senhor Cícero Ferroni Figueiredo (doravante Cícero), seu sócio controlador e administrador, executaram planejamento tributário ilícito e abusivo com a utilização da sociedade empresária fictícia Arpino Empreendimentos Participações Ltda. (doravante, Arpino).

O TVF descreve que a contribuinte e seus sócios promoveram operações que refletiram na constituição do crédito tributário. A primeira delas foi alterar a natureza jurídica, de sociedade por ações para sociedade empresária limitada, em 11/3/2008.

Posteriormente, em 15/4/2008, o sócio James César Sperotto (doravante, James) alienou sua participação na contribuinte para Arpino que havia sido constituída pouco antes dos fatos. Alienou, também, pequena participação que detinha na Corfio. O capital da contribuinte passou a pertencer a Cícero e a Arpino, na proporção de 50% para cada um (fl. 453).

A Arpino teve curta duração, pois fora constituída em fevereiro/2008 e extinta em outubro/2008, quando ocorrera sua incorporação pela sua controlada Eletrocal, em operação de incorporação às avessas.

Sob o entendimento de que existiu planejamento tributário abusivo a fiscalização listou operações societárias praticadas pela Arpino, as quais considerou destituídas de propósito de negócio lícito. Cada um dos tópicos abaixo está descrito com minudência no TVF.

i) aquisição de participação societária de 50% da Eletrocal, adquirida de James por R\$ 46.552.419,00 enquanto que o patrimônio líquido era de R\$ 129.165.235,24, o que gerou deságio de R\$ 18.030.198,62 na Arpino, fundamentado em “outras razões econômicas”, além de distribuição de dividendos desproporcional à participação no capital, sendo R\$ 40.000.000,00 para James e R\$ 2.086.000,00 para Cícero;

ii) registro na Declaração de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf) da Eletrocal de assessoria financeira prestada por Gália Consultoria Empresarial Ltda., enquanto esta informara ter sido responsável pela assessoria financeira prestada ao sócio comprador na aquisição de 100% de participação do Grupo Eletrocal;

iii) após contrair empréstimo junto ao Banco do Brasil S.A, cujo produto destinou-se, em sua maioria, à aquisição das quotas da Eletrocal, a Arpino passou a receber lucros antecipados da Eletrocal para resgatar amortizações mensais de R\$ 579.710,00 do empréstimo, única despesa lançada nos registros contábeis da Arpino;

iv) no período de maio a outubro/2008 a Arpino recebera lucros antecipados de R\$ 5,04 milhões que foram registrados no passivo como adiantamento de terceiros, enquanto que pelas regras do art. 388, § 1º do RIR/1999 deveriam ter sido contabilizados como diminuição de patrimônio líquido do investimento;

v) por conta da incorporação às avessas a Eletrocal, além de contabilizar redução de R\$ 60.255.861,00 em seu capital social teve seu controle assumido por Cícero;

vi) a Arpino foi uma sociedade fictícia que nada empreendeu e prestou-se a encobrir a atuação de Cícero e figurar como empresa veículo do empréstimo bancário integralmente utilizado para aquisição da participação societária na Eletrocal.

Infrações 4) subvenções para custeio não computadas na determinação do lucro operacional e **6)** subvenções para custeio indevidamente excluídas na apuração do lucro real, tópico 8 (fls. 36/45) do TVF de fls. 1043/1096 dos autos.

O v. acórdão recorrido, relatou de forma resumida os seguintes fatos:

O tópico 8 do TVF trata das subvenções correntes para custeio, recebidas pela Eletrocal, que não foram incluídas no lucro operacional e indevidamente excluídas na apuração do lucro real.

Segundo consta do TVF (fl. 1078) no período sob fiscalização a Eletrocal recebera R\$ 114.623.630,28 em subvenções do Programa de Fomento à Industrialização, ao Trabalho, ao Emprego e à Renda, instituído pela Lei Complementar n. 93/2001 do Estado do Mato Grosso do Sul, que foram excluídas do lucro real sob a justificativa de que seriam subvenções para investimento.

A fiscalização glosou tais lançamentos sob o fundamento de que se trata de subvenção para custeio e por considerar que ocorre subvenção para investimento “quando os recursos são efetiva e especificamente aplicados, pelo beneficiário, na implantação ou na expansão do empreendimento econômico projetado” (fl. 1078/1086). O mesmo entendimento foi aplicado no âmbito do PIS/Pasep e da Cofins.

Nos termos do relato da fiscalização objetivamente pode-se afirmar que o MS-EMPREENDEDOR não cumpre requisito essencial ao enquadramento de subvenção para investimento, qual seja:

efetiva e específica vinculação do produto da subvenção com o projeto de implantação ou expansão do empreendimento econômico planejado pelo beneficiário (vide subtópico 8.2 deste TVF). Até porque a ELETROCAL esteve obrigada a recolher ao Fundo Estadual de Apoio à Industrialização (FAI/MS) o valor correspondente a 2,5% do montante fruído no período de apuração do ICMS. Ou seja, o próprio programa determinava a destinação de parte dos recursos dele decorrentes para fim diverso do projeto econômico aprovado.

Acrescentando informações do próprio TVF (fls.40/41 do TVF), os incentivos foram considerados com de custeio, com base nas seguintes constatações da fiscalização:

O benefício esteve previsto na Lei Complementar nº 93/2001 do Estado do Mato Grosso do Sul (fls. 743 a 755), regulamentada pelo Decreto nº 10.604/2001 (fls. 756 a 761). Consiste, basicamente, na redução do ICMS devido pelo beneficiário 94.

Nos termos da referida Lei, em especial seu art. 2º, o programa MS-EMPREENDEDOR é instrumento de política fiscal ou de fomento à industrialização do Estado do Mato Grosso do Sul e à circulação de bens econômicos em seu território. Mas como dito alhures, os objetivos governamentais expostos nos incisos do art. 2º da Lei Complementar nº 93/2001 não são mais do que normas programáticas que pretendem conferir alguma legitimidade à renúncia fiscal assumida pelo Estado. O verdadeiro pano de fundo do benefício reside na Guerra Fiscal. Não por outro motivo que o Termo de Acordo firmado entre o Estado do Mato Grosso do Sul e a ELETROCAL previa que esta deveria faturar através da unidade de Novas Andradina/MS parcelas cada vez maiores de seus produtos, ainda que o acabamento final tivesse sido efetuado em outro Estado. (Vide Cláusula Primeira, inciso III, do Termo de Acordo firmado entre ELETROCAL e o Estado do Mato Grosso do Sul (fl. 763)).

Objetivamente pode-se afirmar que o MS-EMPREENDEDOR não cumpre requisito essencial ao enquadramento de subvenção para investimento, qual seja: efetiva e específica vinculação do produto da subvenção com o projeto de implantação ou expansão do empreendimento econômico planejado pelo beneficiário (vide subtópico 8.2 deste TVF). Até porque a ELETROCAL esteve obrigada a recolher ao Fundo Estadual de Apoio à Industrialização (FAI/MS)⁹⁶ o valor correspondente a 2,5% do montante fruído no período de apuração do ICMS (Vide Cláusula Primeira, inciso VII, alínea “c” do Termo de Acordo firmado entre ELETROCAL e o Estado do Mato Grosso do Sul (fl. 764)). . Ou seja, o próprio programa determinava a destinação de parte dos recursos dele decorrentes para fim diverso do projeto econômico aprovado.

(96 Art. 25 da LC nº 93/2001 (fl. 751): “Fica criado o Fundo Estadual de Apoio à Industrialização - FAI/MS, em substituição ao Fundo de Desenvolvimento Industrial do Estado - FDI, criado pela regra do art. 6º da Lei nº 1.239, de 18 de dezembro de 1991”. Art. 27 da LC nº 93/2001 (fl. 753): “A empresa de natureza industrial, beneficiária de benefício ou incentivo vinculado ao ICMS, deve recolher ao FAI/MS (art. 25) o valor correspondente a 2% (dois por cento) do montante fruído no período de apuração do imposto”.)

Porém, a mais evidente constatação de que os benefícios pela ELETROCAL não foram aplicados na implantação ou expansão de suas atividades no Mato Grosso do Sul decorre do descompasso entre: (i) o valor auferido como subvenção (mais de R\$ 114 milhões); e (ii) a evolução, no mesmo período (2008 a 2010), do ativo imobilizado da filial estabelecida naquele Estado, na cidade de Nova Andradina (CNPJ 83.060.012/0004-81), que passou de R\$ 4,803 milhões em 31/12/2007 para R\$ 8,603 milhões em 31/12/2010. (Informação obtida das repostas ao item INI.7 do TIAF (fls. 4 e 5) e ao item 3.1 do TIF nº 3 (fl. 16), que encontram-se juntadas às fls. 780 a 783.)

Por meio da Tabela 27 percebe-se que, mesmo se desconsideradas as depreciações e amortizações, a “ampliação” do empreendimento econômico da filial sul-mato-grossense da ELETROCAL (ou seja, a incorporação de novos ativos ao imobilizado daquela unidade) nos ACs 2008, 2009 e 2010 representou apenas 5,43% das subvenções recebidas naquele período. (Total das imobilizações na filial sul-mato-

grossense nos ACs 2008, 2009 e 2010: R\$ 6.225.009,77. Total das subvenções recebidas nos ACs 2008, 2009 e 2010: R\$ 114.623.630,26. Então: $R\$ 6.225.009,77 \div R\$ 114.623.630,26 = 5,43\%$.)

[...] Tabela demonstrando o acima descrito.

Pois os números aqui expostos permitem indagar: afinal, onde está a “expansão do empreendimento econômico” da ELETROCAL no Mato Grosso do Sul? A empresa recebeu mais de R\$ 114 milhões em subvenções (redução do ICMS) entre 2008 e 2010 e, no mesmo período, investiu apenas R\$ 6,2 milhões na unidade beneficiária do programa MS-EMPREENDEDOR. E não seria de esperar algo diferente, pois o Termo de Acordo firmado com o Estado do Mato Grosso do Sul previu um volume de investimentos que se pode dizer até simbólico face às desonerações concedidas. Senão veja-se: o investimento inicial previsto em agosto/2002, quando da concessão do benefício, era de R\$ 4.467.000,00 (Vide Cláusula Primeira, inciso I, alínea “a” do Termo de Acordo firmado entre ELETROCAL e o Estado do Mato Grosso do Sul constante as fls. 762 e 763) em setembro/2005 a ELETROCAL comprometeu-se a investir mais R\$ 4.760.000,00 em obras civis, máquinas e equipamentos na unidade de Nova Andradina/MS (Vide alínea “a” dos considerandos do 2º Termo Aditivo ao Termo de Acordo (fl. 771)). Por outro lado, os benefícios/subvenções foram vertiginosamente maiores.

8.5 Inclusão no lucro operacional / glosa das exclusões relativas às subvenções na apuração do lucro real.

De acordo com a Lei nº 4.506/1964, art. 44, IV, as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público, integram a receita bruta operacional do beneficiário.

E por todo o exposto neste tópico 8, conclui-se que as subvenções recebidas do Estado do Mato Grosso do Sul pela fiscalizada são subvenções para CUSTEIO e, portanto, devem ser consideradas na determinação do lucro operacional, bem como não podem ser excluídas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Para tanto, deve-se observar que no período de apuração de 01/01 a 31/10/2008 a fiscalizada simplesmente não reconheceu as subvenções no resultado contábil. Então, para este período as subvenções correntes para custeio deve ser incluídas no seu lucro operacional. Os valores podem ser verificados nos lançamentos contábeis da fl. 1.039; mais precisamente o saldo da conta patrimonial “2320103000001 - SUBVENCAO MS” em 31/10/2008, que é R\$ 33.246.555,82.

No período de apuração subsequente, ou seja, de 01/11/2008 a 31/12/2008, a fiscalizada também reconheceu as subvenções referente a novembro e dezembro/2008 na conta patrimonial “2320103000001 - SUBVENCAO MS”, cujo saldo atingiu então R\$ 38.688.517,21 (fl. 1.039). Somente quando do encerramento do AC 2008 é que considerou toda subvenção recebida ao longo daquele ano no seu resultado contábil (vide fl. 1.040); concomitantemente, procedeu à respectiva exclusão no LALUR (vide fl. 265)103.

Isto posto, procede-se à:

· inclusão das subvenções correntes para custeio no lucro operacional do período de apuração compreendido entre 01/01/2008 e 31/10/2008102, no valor de R\$ 33.246.555,82;

· glosa da exclusão de R\$ 38.688.517,21 computada no LALUR (fl. 265)103 para o período de apuração de 01/11/2008 a 31/12/2008, observado que neste período devem também ser deduzidos o IRPJ e a CSLL ora lançados no período de apuração imediatamente anterior por conta das subvenções, a fim de não se incorrer em dupla tributação do mesmo fato imponible (vide demonstrativos que constam dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL às fls. 1.145 e 1.146 e à fl. 1.175, respectivamente);

· glosa da exclusão de R\$ 29.892.196,28 computada no LALUR para o AC 2009 (fl. 307); e

· glosa da exclusão de R\$ 46.042.916,79 computada no LALUR para o AC 2010 (fl. 335).

- **CSLL:** i) subvenções para custeio não computadas na determinação do lucro operacional; ii) subvenções recebidas do poder público que refletiram em restituição de capital ao sócio com uso de empresa veículo (sociedade aparente); iii) glosa de custos, despesas operacionais e/ou encargos não dedutíveis; iv) simulação de fragmentação de empresa; v) glosa de subvenções para custeio que foram excluídas da base de cálculo da CSLL;

- **PIS/Pasep e Cofins:** i) insuficiência de recolhimento da contribuição no regime não cumulativo, relativo a infração 1 do IRPJ, com responsabilidade solidária do sócio administrador e multa qualificada - item 7 do TVF, consistente na simulação de fragmentação de empresa, resultando na combinação das alíquotas diferenciadas para os débitos gerados no regime cumulativo e no aproveitamento de créditos no regime não-cumulativo ; ii) omissão de receita operacional decorrente de subvenção para custeio, relativas as infrações 4 e 6 do IRPJ - item 8.6 (fls. 43/45) do TVF; iii) glosa de créditos descontados indevidamente. Os créditos indevidamente descontados pela Recorrente são oriundos do aproveitamento dos saldos remanescentes de meses anteriores, saldos estes que deixaram de existir por conta das infrações apuradas no procedimento fiscal e/ou foram utilizados de ofício em períodos anteriores, relativos aos itens 7 e 8 do TVF. (cumpre ressaltar que para esta infração 3 do PIS/COFINS, o crédito relativo ao item 8 não tem multa qualificada, conforme item 10 do TVF).

Em relação ao restante dos fatos relativos a acusação fiscal, temos os seguintes pontos, conforme resumidamente descrito no v. acórdão recorrido, que se baseou no TVF.

O tópico 10 cuida do detalhamento dos débitos de PIS/Pasep e Cofins decorrentes das infrações descritas nos tópicos 7 e 8. O TVF traz registro minudente dos procedimentos efetuados pela fiscalização para apurar os valores de PIS/Pasep e Cofins descritos nas tabelas 29 e 30, que foram objeto de lançamento (fls. 1089/1090).

A fiscalização consignou no tópico 11 que os saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados pela contribuinte não foram deduzidos das importâncias lançadas em virtude de serem objeto de Pedido de Restituição (PER), ao mesmo tempo em que relacionou o número do PER correspondente a cada um dos períodos (fl. 1091).

Imputou-se responsabilidade solidária em desfavor de Cícero Ferroni Figueiredo, com base no art. 135, III, do Código Tributário Nacional

(CTN), em vista de que à época das infrações ele detinha amplos poderes de gerência sobre a Arpino, a Corfio e a Eletrocal, conforme descrito no tópico 12.2. A imputação de responsabilidade abrangeu os tributos descritos nas tabelas 31 e 32 (fls. 1091/1094).

Também imputou-se responsabilidade solidária em desfavor de Corfio Indústria e Comércio de Materiais Elétricos Ltda. pelo fato de que ela e a Eletrocal formavam um único grupo econômico de fato, em que praticamente toda receita da Corfio proveio de serviços de industrialização por encomenda prestados à Eletrocal, conforme descrição no tópico 12.3. A imputação de responsabilidade abrangeu os tributos descritos nas tabelas 33 e 34 (fls. 1095/6).

Na parte do lançamento descrita nos tópicos 4, 5, 6 e 7 do TVF a fiscalização impôs multa qualificada e para cada um dos tópicos relatou a tipificação e o dolo existente.

O tópico 10 cuida dos débitos de PIS/Pasep e Cofins decorrentes das infrações descritas nos tópicos 7 e 8.

Na parte do lançamento que incidiu sobre diferenças de IRPJ e CSLL, descritas no tópico 8 e sobre o PIS/Pasep e Cofins lançados em face dos créditos indevidamente descontados no período pelo aproveitamento de saldos remanescentes, descrito no tópico 10, foi lançada multa de ofício de 75%. (infração do AI do PIS/COFINS).

Sob o entendimento de que ocorreram fatos que, em tese configurariam crime contra a ordem tributária, lavrou-se representação fiscal para fins penais, autuada sob n. 11516.722276/2013-81apensada a estes autos (fl. 1283).

Em face de que a soma dos créditos tributários lançados ultrapassa R\$ 2.000.000,00 e 30% do patrimônio conhecido da contribuinte formalizou-se processo de arrolamento de bens e direitos para acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo, autuado sob n. 11516.722277/2013-26. Semelhante providência fora adotada em relação a Cícero Ferroni Figueiredo, sócio controlador e administrador da Eletrocal e em relação a Corfio Indústria e Comércio de Materiais Elétricos Ltda., haja vista a responsabilidade solidária instituída em seu desfavor; processos autuados sob n. 11516.722278/2013-71 e 11516.722279/2013-15, respectivamente.

Devidamente cientificada do lançamento, a interessada apresentou impugnação.

A DRJ considerou a impugnação procedente em parte, apenas para afastar a acusação de planejamento tributário abusivo, relativo à segregação de atividades a fim de manter parte das receitas do grupo econômico sujeitas ao regime do lucro presumido, prevista na infração 1 do Auto de Infração do IRPJ, CSLL, PIS/COFINS (excluindo a responsabilidade do sócio diretor), item 7 do TVF e apenas para corrigir o valor da base de cálculo de R\$ 61.758.533,10 para R\$ 60.255.860,47, relativa a infração 5 do AI, consubstanciada na apuração de outros resultados não operacionais, decorrentes de subvenções recebidas do poder público para as quais não houve observância dos requisitos legais, em razão do aumento de capital efetivado com a subvenção e subsequente redução, com restituição de capital ao sócio,

mediante emprego de empresa veículo (sociedade aparente), porém em relação ao mérito nada mudou.

Contra tal decisão, foi interposto Recurso de Ofício pela E. DRJ, assim como Recurso Voluntário pela autuada, juntamente com o responsável solidário Cicero.

A Corfio, não apresentou recurso pois a infração na qual era relacionada foi cancelada pela instância "*a quo*".

Após o oferecimento de razões pela PFN, o Chefe da SACAT da DRF/JOAÇABA, por meio do despacho de fl. 2507, encaminhou, com fundamento no art. 32 do Decreto nº 70.235/1972, os autos a esta DRJ/RIBEIRÃO PRETO, a fim de que fosse apreciada a possível ocorrência de erros de cálculo na apuração dos créditos tributários mantidos e exonerados, equívocos esses discriminados na mensagem eletrônica juntada às fls. 2503/2505 e nas planilhas relacionadas no arquivo de fl. 2506.

Diante do requerimento do Fisco, a DRJ reexaminou as exonerações calculadas no acórdão 14-48.757, proferindo o acórdão 14-56.636 (fls. 2508 e seguintes, do e-processo). O referido acórdão procedeu aos ajustes pertinentes, em conformidade com as planilhas de fls. 2506, encaminhadas pela fiscalização. A decisão, que não **revolveu os fundamentos de direito/mérito da decisão anterior**, mas apenas refez alguns cálculos (erro material), contou com o seguinte dispositivo:

“Em face do exposto, VOTO pela procedência do requerimento (fl. 2507) da autoridade incumbida da execução do acórdão, a fim de que sejam corrigidas as inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e a erros de cálculo constantes do Acórdão nº 14-48.757 (fls. 2262- 2296), remanescendo exigíveis os créditos tributários indicados nos demonstrativos acima apresentados. Feitas essas correções, mantém-se, quanto às demais questões, o conteúdo do Acórdão nº 14-48.757 (fls. 2262-2296), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada”.

Intimada do referido acórdão de revisão, a recorrente a ele não se opôs, apenas interpôs novamente Recurso Voluntário reiterando os pedidos e argumentos do Recurso Voluntário anterior (fls. 2587-2647).

Apontou, contudo, que os sistemas da RFB (“extrato do processo”) não haviam incorporado as alterações de cálculo promovidas pelo acórdão 14-56.636, de modo que os DARFs que acompanharam a intimação não refletiam os novos valores devidos.

Depois de algumas idas e vindas, foram finalmente providenciadas pelas autoridades do Fisco e da DRJ todas as correções de cálculo necessárias (cf. extrato do processo de fl. 2873 e despacho de fl. 2938), **sem que tenha sido emanado nenhum outro acórdão de mérito além dos citados 14-48.757 e 14-56.636**, com o que concordou também a contribuinte (fls. 2928-2931).

Finalizadas tais providências, veio o processo à Procuradoria da Fazenda Nacional, para manifestação.

Processo nº 11516.722275/2013-37
Acórdão n.º **1402-002.520**

S1-C4T2
Fl. 2.989

Diante do relatado, não tendo sido alterados os fundamentos de fato e de direito em que se funda a controvérsia, a PGFN apenas reiterou as razões pelas quais pede que seja negado provimento ao Recurso Voluntário, bem como que seja dado provimento do Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator

Recurso de Ofício:

Nesta **infração 1 do Auto de Infração**, descrita no item 7 do TVF, a Recorrente é acusada de simulação decorrente da fragmentação da empresa, eis que criou a Corfio com regime tributário mais vantajoso, pelo lucro presumido, para carrear receitas/lucro da atividade, tributáveis pelo regime de lucro real, para a empresa com regime fiscal menos oneroso, no intuito de reduzir a sua tributação.

Segundo a fiscalização, basicamente o planejamento tributário ora em análise teve o objetivo de transferir o lucro da atividade da Recorrente (Eletrocal) para a Corfio.

Para tanto, receitas, custos e despesas foram contabilmente ajustados entre a Corfio e Eletrocal de forma que a Recorrente (tributada com base no lucro real) ficasse com prejuízos fiscais, ao passo que aquela (tributada com base no lucro presumido) fosse altamente lucrativa.

A DRJ cancelou tal infração, devido ao fato de entender o seguinte:

A fiscalização descreve no tópico 7.4 do TVF alguns itens que denunciariam o caráter simulatório decorrente da criação da Corfio, que foram rechaçados pela impugnante sob a alegação de tratar-se de reorganização societária lícita que não encontra vedação no sistema legal.

Tenho comigo que o fato de ter sido criada outra sociedade empresária beneficiou o grupo em face da tributação benéfica que passou a incidir sobre o resultado da Corfio, que optara pela sistemática do lucro presumido.

Entretanto, considero que caberia à fiscalização comprovar práticas de simulação ou de fraude, como o superfaturamento ou confusão patrimonial, para que fosse possível desconsiderar os negócios entre as sociedades empresárias e, ao final, buscar a tributação condizente com a realidade.

Do que consta dos autos verifica-se que efetivamente foi criada outra sociedade empresária, a Corfio; que ela passou a operar em planta industrial distinta, prestando serviços de industrialização para a impugnante e que partilhou com esta a direção geral e a administração financeira.

No caso presente, vislumbro como hipóteses, em que se poderia falar de planejamento tributário ilícito, a prática de preços superfaturados pela Corfio, de modo a gerar despesa na impugnante, ou a inexistência física da Corfio, de modo a caracterizar confusão patrimonial.

No segundo caso, ficou caracterizado que a Corfio têm existência de fato e de direito. Relativamente à alegada liberalidade nas transações comerciais entre a Corfio e a impugnante, o que existe é uma alusão à prática de preço único por tonelada de material produzido, independentemente da complexidade do processo produtivo. Não ficou demonstrado que a prestação de serviços está caracterizada por superfaturamento.

Ao tratar dos limites ao poder de o Fisco desqualificar e requalificar o ato o professor Marco Aurélio Greco (in Planejamento Tributário, 2ª ed., 2008, Dialética, pág. 202 e seguintes) sintetiza a questão que deve ser enfrentada nestes autos quando indaga se a faculdade de o Fisco desqualificar o negócio privado é absoluta, se pode ser exercida em qualquer caso, se está submetida a condições e quais seriam os limites à sua aplicação.

...o exercício da liberdade deve decorrer de circunstâncias ou eventos ligados à conveniência pessoal, a interesses de ordem familiar, a questões de natureza econômica ou ligadas ao desenvolvimento da empresa, ao seu aprimoramento ou à melhoria de sua eficiência etc. Sempre que assim for, o direito estará sendo utilizado na finalidade que lhe é própria e sem qualquer abuso. Portanto, nestes casos, não cabe a desqualificação com a inibição dos efeitos fiscais (sob a alegação de abuso).

Segundo ele, sempre que a auto organização apoiar-se em causas reais e o motivo não for predominantemente fiscal não haverá reparos a serem feitos à atividade do contribuinte, descabendo ao Fisco opor-se a ela, devendo aceitar os efeitos jurídicos dos negócios realizados.

Ainda que determinado negócio jurídico vise a redução da carga tributária, mas se apóie em motivo empresarial, o direito de auto-organização terá sido utilizado a contento, sem possibilidade de o Fisco opor-se, cabendo a ele o ônus de provar que a finalidade foi predominantemente fiscal.

Embora reconheça a existência de planejamento tributário do qual decorreu redução de imposto, não o considero causa apta a ensejar a imposição tributária respectiva, haja vista que a reorganização sob comento encontra-se no âmbito do poder de gestão dos administradores cujo objetivo é o de maximizar o retorno do capital investido. Se a companhia tem dois caminhos a tomar e um deles implica pagamento menor de tributos, parece-me que não compete à administração tributária imiscuir-se na gestão da sociedade, definindo o que deve ou não ser feito.

Portanto, na parte do auto de infração que trata da simulação de fragmentação da sociedade empresária, voto no sentido de considerar procedente a impugnação e afastar o respectivo crédito tributário.

Como se vê, os julgadores da DRJ analisaram o conteúdo probatório carreados aos autos em sede de impugnação, que demonstra que a empresa Corfio existe desde agosto de 2004, com endereço diferente, situada a mais de quatro quilômetros da empresa Recorrente. (docs. 7 e 8 da impugnação)

Também constam nos autos, fotos mostrando a estrutura, o processo produtivo e a segregação da Corfio. (docs. 8 e 9 da impugnação).

Ademais, de acordo com os documentos da impugnação, as empresas possuem estrutura autônoma, funcionamento independente, empregados próprios, contabilidade segregada, conforme pode se verificar do RAIS, cartão CNPJ, resumo da folha, alvarás de funcionamento, entre outros documentos. (docs. 10 ao 12 da impugnação).

Corroborando com as provas acima, constatou-se também que ao passar dos anos a Corfio ampliou muito seus ativos, conforme pode se verificar no documento 14 da impugnação.

Ou seja, constam nos autos que não se trata de constituição de sociedade meramente formal, mas sim uma efetiva organização estruturada que utiliza recursos do grupo econômico.

Quanto a alegação da fiscalização de que o objeto social da Corfio é praticamente o mesmo, também entendo que tal acusação não se coaduna com as provas dos autos, conforme documentos 15 ao 18 da impugnação, onde pode se verificar a relação de produtos diferenciada entre as empresas, as notas fiscais que demonstram as entradas, saídas e o processo industrial diverso da Recorrente.

Por fim, cumpre ressaltar que diferentemente da Corfio que apenas industrializa, a Recorrente também vende mercadorias, conforme pode se verificar no CFOP da Corfio. (doc. 17 da impugnação.)

Sendo assim, face documentos e fatos constantes nos autos, entendo que a decisão relativa a este item 1 do Auto de Infração foi a mais adequada e por tal motivo deve ser mantida.

Pelo exposto e por tudo que consta nos autos, nego provimento ao Recurso de Ofício.

Recurso Voluntário:

O Recurso Voluntário é tempestivo, preenche todos os requisitos legais, trata de matéria de competência deste Colegiado e não contraria Súmula ou regra do Regimento deste E. CARF/MF, motivo pelo qual, deve ser admitido.

Da motivação do ato administrativo de lançamento ser contraditória:

A Recorrente alega que os fundamentos da autuação são contraditórios eis que o Agente Fiscal, em uma acusação¹ afirma que a subvenção seria de investimento e, posteriormente, em outra acusação, alega que a mesma subvenção seria de custeio, incorrendo em contradição em sua motivação.

De fato, a Fiscalização não aponta expressamente que a subvenção recebida nos anos-calendário de 2006 e 2007 são para custeio.

O Auditor Fiscal, informa que a Recorrente escriturou a subvenção como sendo de investimento e utilizou de artifícios para dissimular a distribuição de tais valores, recebidos nos anos-calendário 2006 e 2007, ao sócio Cicero, mediante aumento e redução de capital no momento em que incorporou a empresa Arpino, contrariando a legislação do IRPJ e CSLL, incorrendo na hipótese de incidência de tais impostos que deixou de pagar.

Posteriormente, mais a frente, em outra infração, a Fiscalização desqualifica a subvenção fundamentada na mesma legislação, recebida nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, escriturada como de investimento pelo Recorrente e a classifica como sendo de custeio.

Vejam que, na primeira infração a Fiscalização não entra na discussão se as subvenções recebidas nos anos-calendário de 2006 e 2007 são ou não de custeio ou investimento, mas apenas imputa a irregularidade tributária de que a Recorrente teria desrespeitado a legislação, os artigos 443 e 545 do RIR/99 (que tratam de subvenção de investimento), para distribuição das subvenções para os sócios, o que ensejaria a incidência do IRPJ e da CSLL. Já na segunda, para as subvenções recebidas no anos-calendário de 2008, 2009 e 2010 o Agente Fiscal analisa e a classifica como sendo de custeio.

Assim, como as subvenções recebidas em todos os anos-calendário de 2006 até 2010 são regulamentadas pela mesma legislação estadual, verifico uma possível incongruência na acusação, sendo que na primeira infração o Agente Fiscal não contesta a classificação da Recorrente de que seriam de investimento, inclusive, indica que teria desrespeitado as regras do artigo 443 do RIR/00 que trata de subvenção para investimento.

Devido a tal fato, na hipótese de as subvenções recebidas serem classificadas como sendo de custeio por este E. Colegiado, será necessário verificar se a Recorrente contraria de fato o artigo 443 do RIR/99, ou outro dispositivo do regulamento do imposto de renda, conforme apontado na acusação da infração 5 do Auto de Infração.

Na hipótese de ser decidido que a subvenção é de custeio, tal entendimento deverá afetar a infração 5 do Auto de Infração, que foi escriturada pela Recorrente e tratada pelo Agente Fiscal como sendo de investimento.

Por outro lado, se restar decidido que as subvenções são de investimento, então deveremos analisar se a Recorrente contraria o artigo 443 do RIR/99 ao distribuí-las aos sócios.

Desta forma, entendo ser necessário primeiro analisarmos as alegações relativas a classificação das subvenções serem ou não de custeio, objeto das infrações 4 e 6, para depois julgarmos a preliminar que irá afetar a infração 5 do Auto de Infração.

¹ Acusação relativa a infração de aumento de capital para a incorporação da empresa Arpino.

Das infrações 4 e 6 do Auto de Infração relativas a subvenções recebidas nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010:

Em relação a estas infrações, relativas interpretação da Fiscalização de que as subvenções recebidas pela Recorrente, são na verdade subvenção para custeio, vejamos.

Foi constatados e registrado no TVF (item 8), por meio de documentos, que as subvenções recebidas pela Recorrente não foram plenamente utilizadas em sua filial/unidade situada em Nova Andradina, do Estado do Mato Grosso do Sul. Vejamos a parte mais específica sobre tais pontos.

O benefício esteve previsto na Lei Complementar nº 93/2001 do Estado do Mato Grosso do Sul (fls. 743 a 755), regulamentada pelo Decreto nº 10.604/2001 (fls. 756 a 761). Consiste, basicamente, na redução do ICMS devido pelo beneficiário 94.

Nos termos da referida Lei, em especial seu art. 2º, o programa MS-EMPREENDEDOR é instrumento de política fiscal ou de fomento à industrialização do Estado do Mato Grosso do Sul e à circulação de bens econômicos em seu território. Mas como dito alhures, os objetivos governamentais expostos nos incisos do art. 2º da Lei Complementar nº 93/2001 não são mais do que normas programáticas que pretendem conferir alguma legitimidade à renúncia fiscal assumida pelo Estado. O verdadeiro pano de fundo do benefício reside na Guerra Fiscal. Não por outro motivo que o Termo de Acordo firmado entre o Estado do Mato Grosso Sul e a ELETROCAL previa que esta deveria faturar através da unidade de Novas Andradina/MS parcelas cada vez maiores de seus produtos, ainda que o acabamento final tivesse sido efetuado em outro Estado. (Vide Cláusula Primeira, inciso III, do Termo de Acordo firmado entre ELETROCAL e o Estado do Mato Grosso do Sul (fl. 763)).

Objetivamente pode-se afirmar que o MS-EMPREENDEDOR não cumpre requisito essencial ao enquadramento de subvenção para investimento, qual seja: efetiva e específica vinculação do produto da subvenção com o projeto de implantação ou expansão do empreendimento econômico planejado pelo beneficiário (vide subtópico 8.2 deste TVF). Até porque a ELETROCAL esteve obrigada a recolher ao Fundo Estadual de Apoio à Industrialização (FAI/MS) 96 o valor correspondente a 2,5% do montante fruído no período de apuração do ICMS (Vide Cláusula Primeira, inciso VII, alínea “c” do Termo de Acordo firmado entre ELETROCAL e o Estado do Mato Grosso do Sul (fl. 764)). . Ou seja, o próprio programa determinava a destinação de parte dos recursos dele decorrentes para fim diverso do projeto econômico aprovado.

Porém, a mais evidente constatação de que os benefícios pela ELETROCAL não foram aplicados na implantação ou expansão de suas atividades no Mato Grosso do Sul decorre do descompasso entre: (i) o valor auferido como subvenção (mais de R\$ 114 milhões); e (ii) a evolução, no mesmo período (2008 a 2010), do ativo imobilizado da filial estabelecida naquele Estado, na cidade de Nova Andradina (CNPJ 83.060.012/0004-81), que passou de R\$ 4,803 milhões em 31/12/2007 para R\$ 8,603 milhões em 31/12/2010. (Informação obtida

das repostas ao item INI.7 do TIAF (fls. 4 e 5) e ao item 3.1 do TIF nº 3 (fl. 16), que encontram-se juntadas às fls. 780 a 783.)

Por meio da Tabela 27 percebe-se que, mesmo se desconsideradas as depreciações e amortizações, a “ampliação” do empreendimento econômico da filial sul-mato-grossense da ELETROCAL (ou seja, a incorporação de novos ativos ao imobilizado daquela unidade) nos ACs 2008, 2009 e 2010 representou apenas 5,43% das subvenções recebidas naquele período. (Total das imobilizações na filial sul-mato-grossense nos ACs 2008, 2009 e 2010: R\$ 6.225.009,77. Total das subvenções recebidas nos ACs 2008, 2009 e 2010: R\$ 114.623.630,26. Então: $R\$ 6.225.009,77 \div R\$ 114.623.630,26 = 5,43\%$.)

[...] Tabela demonstrando o acima descrito.

Pois os números aqui expostos permitem indagar: afinal, onde está a “expansão do empreendimento econômico” da ELETROCAL no Mato Grosso do Sul? A empresa recebeu mais de R\$ 114 milhões em subvenções (redução do ICMS) entre 2008 e 2010 e, no mesmo período, investiu apenas R\$ 6,2 milhões na unidade beneficiária do programa MS-EMPREENDEDOR. E não seria de esperar algo diferente, pois o Termo de Acordo firmado com o Estado do Mato Grosso do Sul previu um volume de investimentos que se pode dizer até simbólico face às desonerações concedidas. Senão veja-se: o investimento inicial previsto em agosto/2002, quando da concessão do benefício, era de R\$ 4.467.000,00 (Vide Cláusula Primeira, inciso I, alínea “a” do Termo de Acordo firmado entre ELETROCAL e o Estado do Mato Grosso do Sul constante as fls. 762 e 763) em setembro/2005 a ELETROCAL comprometeu-se a investir mais R\$ 4.760.000,00 em obras civis, máquinas e equipamentos na unidade de Nova Andradina/MS (Vide alínea “a” dos considerandos do 2º Termo Aditivo ao Termo de Acordo (fl. 771)). Por outro lado, os benefícios/subvenções foram vertiginosamente maiores.

Como se verifica, restou comprovado nos autos, que os valores relativos as subvenções não foram aplicados/investidos na unidade situada no Estado que concedeu o benefício do ICMS, assim, conforme entendimento desta C. Turma, bem como do Parecer Normativo CST 112/78, entendo ser correta a interpretação da fiscalização de que as subvenções recebidas, são na verdade subvenções de custeio.

Corroborando com este entendimento, vejamos a parte do Parecer Normativo que expõe o entendimento da Receita Federal, seguido por esta C. Turma, quando do julgamento de outros Recurso em tramite em processos que trataram da mesma matéria.

2. CONTEÚDO DAS SUBVENÇÕES

[...]

*2.5 – [...] SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de **auxiliá-la** a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de **auxiliá-la** nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez por serem superiores*

às receitas por ela produzidas, requerem o **auxílio** de fora, representado pelas SUBVENÇÕES. O CUSTEIO representa, portanto, em termos monetários, o reflexo da operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões como sinônimas.

[...]

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

2.12 – Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o “animus” de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a **efetiva e específica** aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimento não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

[...]

7. CONCLUSÃO

7.1 – Ante o 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 Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

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

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

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

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

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

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

IV – As SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva; [...] (negritos no original, os sublinhados são nossos).

Assim como o parecer acima indicado, esta C. Turma Julgadora também entende que somente se tem uma subvenção para investimento quando os recursos são efetiva e especificamente aplicados pelo beneficiário, na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Caso contrário, quando a legislação que concede a subvenção/benefício não exige uma aplicação específica dos recursos, deve ser caracterizada como de custeio.

Para complementar meu raciocínio, colaciono a ementa da Solução de Consulta Cosit 336, de 12 de dezembro de 2014, que demonstra o entendimento da Receita Federal, no mesmo sentido da jurisprudência desta C. Turma.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

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.

Dispositivos Legais: art. 38 do Decreto Lei nº 1.598, de 1977; arts. 18 da Lei nº 11.941, de 2009; art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014; Lei do Estado do Ceará nº 10.367, de 1979; arts. 392 e 443 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), Decreto do Estado do Ceará nº 29.183, de 2008, Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; Solução de Divergência Cosit nº 15, de 2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

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 da CSLL.

Dispositivos Legais: art. 38 do Decreto Lei nº 1.598, de 1977; arts. 18 da Lei nº 11.941, de 2009; art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014; Lei do Estado do Ceará nº 10.367, de 1979; arts. 392 e 443 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), Decreto do Estado do Ceará nº 29.183, de 2008, Parecer

Normativo CST nº 112, de 1978; Solução de Divergência Cosit nº 15, de 2003.

Dispositivos Legais: arts. 15 e 18 da Lei nº 11.941, de 2009; Lei do Estado do Ceará nº 10.367, de 1979; arts. 392 e 443 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), Decreto do Estado do Ceará nº 29.183, de 2008, Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; Solução de Divergência Cosit nº 15, de 2003; ADI SRF nº 22, de 2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

Por falta de amparo legal para a sua exclusão, a subvenção recebida do Poder Público, em função de redução de ICMS, constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins sujeita ao regime de apuração não cumulativa.

Dispositivos Legais: art. 38 do Decreto Lei nº 1.598, de 1977; arts. 18 da Lei nº 11.941, de 2009; art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014; Lei do Estado do Ceará nº 10.367, de 1979; arts. 392 e 443 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), Decreto do Estado do Ceará nº 29.183, de 2008, Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; Solução de Divergência Cosit nº 15, de 2003; arts. 1º e 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

Por falta de amparo legal para a sua exclusão, a subvenção recebida do Poder Público, em função de redução de ICMS, constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS sujeita ao regime de apuração não cumulativa.

Dispositivos Legais: art. 38 do Decreto Lei nº 1.598, de 1977; arts. 18 da Lei nº 11.941, de 2009; art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014; Lei do Estado do Ceará nº 10.367, de 1979; arts. 392 e 443 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), Decreto do Estado do Ceará nº 29.183, de 2008, Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; Solução de Divergência Cosit nº 15, de 2003; arts. 1º e 5º da Lei nº 10.637, de 2002.

Esta linha de entendimento, também foi adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, onde analisou um processo de crédito premio de IPI, mas com o mesmo raciocínio até aqui aplicado, registrando a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO-PRÊMIO. DECRETO-LEI N. 491/69. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSSL. ART. 392 DO DECRETO N. 3.000/99 (RIR)

1. Tendo em vista a natureza do crédito-prêmio, voltado ao incremento da expansão da indústria nacional que se dedica à produção de produtos exportáveis, não pode ser comparado a subvenção de investimento. Embora preste-se à expansão do setor industrial de exportação, não há qualquer vinculação do beneficiário à realização de algum tipo de investimento como os declinados na lei, que autorize a incidência do art. 443, do Decreto n. 3.000/99 (RIR).

2. Ao contrário, incide a disposição do art. 392 do RIR/99, que deita lastro na Lei N. 4.506, de 1964, art. 44, incisos IV e VIII, donde que não há autorização legal para excluir o crédito-prêmio de IPI da base de cálculo do IRPJ e da CSSL, já que, no tocante a esta, a base de cálculo é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (Lei n. 7.689/88: art. 2º).

3. Apelo da impetrante a que se nega provimento.

Assim, como restou comprovado nos autos que as subvenções recebidas não foram efetivamente aplicadas na implantação ou expansão de suas atividades no Mato Grosso do Sul, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos, entendo que a melhor classificação para tais valores é a de custeio.

Quanto as alegações relativas a ilegalidade do Parecer Normativo 112/78, esta C. Turma já posicionou entendimento no seguinte sentido, no julgamento do Recurso Voluntário, do processo 10166.727999/2014-11, onde o relator foi Conselheiro Caio Quintella:

A figura das subvenções, que pode ser tida de maneira geral como um auxílio econômico prestado pelo Estado, é antiga no Direito nacional, presente já na Lei nº 4.320/64, que diferencia as subvenções sociais das econômicas, em relação à regulamentação das finanças públicas, assim como na Lei das S/A, quando esta trata do patrimônio líquido das companhias, determinando a classificação e registro como reserva de capital das subvenções de investimento percebidas nas contas das companhias.

Ganhando pertinência tributária, mais especificamente para o Imposto de Renda, o Decreto-Lei nº 1.598/77, logo depois alterado pelo Decreto-Lei nº 1.730/79, previu a exclusão dos valores relativos às subvenções para investimento da apuração do lucro real, na condição de instrumento estatal financeiro de fomento econômico e de patrocínio do desenvolvimento da iniciativa privada.

Tal matéria foi imediatamente regulada pelo Parecer Normativo CST nº 112/78. Muito posteriormente, tratando do Regime Tributário de Transição RTT, a Lei nº 11.941/2009 veio, mais uma vez, regular a exclusão de valores referentes as subvenções de investimento. Ambos normativos fundamentam o presente lançamento de ofício.

Feita tal digressão introdutória, temos que a legislação tributária federal vigente contempla e distingue duas modalidades subvenção econômica, a de investimento e a de custeio. A primeira, como

mentionado, pode ser objeto de exclusão do resultado tributável pelo IRPJ e pela CSLL devida pelos contribuintes, como tratado no art. 443 do RIR/99. A segunda tem igualmente tratamento específico, prevendo o art. 392 do mesmo compêndio a sua adição ao lucro operacional.

Muito claro que fica que não se analisa aqui, em esfera federal, a validade de benefícios e subvenções estaduais per si, mas a sua natureza e a dos seus efeitos em relação ao contribuinte, para a devida verificação da efetiva subsunção ou não dos fatos e condutas ocorridas ao permissivo tributário de exclusão das bases de cálculo dos tributos federais.

Nas presentes Autuações tem-se como base a constatação pela Fiscalização de que o regime especial concedido à Recorrente revela-se mero benefício fiscal e, posteriormente, com sua declaração ex tunc de inconstitucionalidade pelo TJ/DF e edição de norma remetendo os débitos advindos desse evento, mais um favor tributário.

[...]

Tais constatações factuais são depois comparadas com o teor das normas federais que regulamentam a figura das subvenções de investimento como valores a serem excluídos da apuração das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, incluindo o PN CST 112/78, que fundamenta o lançamento, concluindo que os requisitos legais necessários para a sua exclusão não estão presentes.

Aqui cabe registrar, brevemente, que existe forte debate sobre os limites normativos do mencionado Parecer Normativo e sua validade, ao passo que foi utilizado como elemento da base legal invocada pela Autoridade Fiscal,.

É certo que o próprio art. 38, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598/78 e, posteriormente, o art. 18 da Lei nº 11.941/2009, trouxeram em seu bojo redação que claramente transparece vinculação conceitual das subvenções lá tratadas à implementação ou à expansão de empreendimentos econômicos, possuindo tais normativos legítima força de Lei.

Contudo, o PN CST nº 112/78, ao veicular a necessária regulamentação da norma contida no Decreto-Lei nº 1.598/78, teria, então, extrapolado, de maneira proibitiva, o gozo dessa prerrogativa dos contribuintes. Ainda que expressamente não se alega haver postura fazendária ultra legem, conclusão semelhante foi alcançada no julgamento do Acórdão nº 9101.002.393, de relatoria do I. Conselheiro André Mendes de Moura, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, publicado em 20/10/2016:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO A TÍTULO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. REQUISITOS.

A União estabelece critérios próprios para dispor sobre a concessão de benefício aplicável ao IRPJ e à CSLL, tributos sob sua competência. A mera "intenção" do legislador estadual não é suficiente para caracterizar

a subvenção recebida como subvenção para investimento, na acepção do §2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, e não implica na fruição automática de benefício fiscal na esfera federal. A operação de subsunção às condições previstas no referido dispositivo legal não ocorre automaticamente. As subvenções para investimento que podem ser excluídas na determinação do lucro real são aquelas *como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*. (...).

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

Entendo que cabem observações sobre os itens (1) e (2).

(...)

Sobre o item (1), de fato não há que se considerar que tais recursos sejam empregados para auxiliar nas despesas do ente subvencionado. Devem ser aplicados em bens ou direitos visando a consecução da finalidade da subvenção para investimentos, qual seja, implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Tal aplicação poderá estar refletida em diferentes ativos da empresa, como, por exemplo, estoques, ativo permanente, em proporções que dependerão do ramo de atividade do subvencionado, mas que deverão estar devidamente refletidos na contabilidade.

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

*Isso porque, ao se falar na **implantação** de um novo investimento, naturalmente o subvencionado terá que aplicar recursos próprios para a construção do empreendimento.*

Apenas no futuro, a partir do momento em que o investimento gerar frutos, serão originadas as receitas, cuja parte será objeto de transferência para a empresa a título de subvenção.

(destacamos)

*Assim, temos que o PN CST nº 112/78 não é normativo inválido, mas deve ser analisado, interpretado e, principalmente, aplicado à luz das delimitações legais sobre tema, sem que represente violação à legalidade ou ao direito conferido aos contribuintes, apenas obtendo-se dessa norma **infralegal** aquilo que é lícito e típico de sua modalidade reguladora.*

Seguindo o raciocínio, insta ressaltar que a Receita Federal manifestou-se por meio do PN CST nº 112/1978 para interpretar a regra disposta no art. 38 do DL nº 1.598/1977, matriz legal do art. 443 do RIR/1999, que trata da exclusão das subvenções para investimento na determinação do lucro real.

Sendo assim, não verifico que o Parecer Normativo 112/78 utilizado como um dos fundamentos da interpretação do Agente Fiscal para glosa do crédito, tenha extrapolado ou acarretado qualquer ilegalidade no lançamento de ofício ou ele mesmo em si, seja ilegal.

Ademais, apenas para deixar claro, mesmo que meu entendimento fosse contrário, a Sumular Carf número 02 não permite que o Conselheiro deste E. Tribunal afaste legislação por entendê-la inconstitucional.

Desta forma, esta correto o entendimento da Fiscalização ao desclassificar a subvenção de investimento e considerá-la como de custeio, tendo em vista que restou comprovado nos autos que o incentivo concedido pela Unidade da Federação não preenche os requisitos legais para contemplar a exclusão da base de cálculo do IPRJ, previsto na legislação federal.

Em relação aos créditos glosados de PIS/COFINS, diferentemente do que entendeu a Fiscalização e a DRJ, esta C. Turma ao julgar tal matéria decidiu que os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constitui entrada de recursos passíveis de registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo do PIS.

Para não deixar dúvida, colaciono a ementa do v. acórdão proferido no processo 13971.722024/2014-91, de lavra do Conselheiro Fernando Brasil, onde seguindo a jurisprudência da Terceira Seção de Julgamento deste E. CARF/MF, deixou consignado que os créditos recebidos por meio de incentivo fiscal de ICMS, concedido por ente da Federação não se caracteriza como receita/faturamento para fins de incidência do PIS/COFINS.

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. FORMA DE TRIBUTAÇÃO UTILIZADA NO

LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Controvérsia sobre a forma de tributação utilizada no lançamento diz respeito ao mérito da exigência, não havendo que se falar em nulidade do lançamento.

***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ***

Ano-calendário: 2012

IRPJ. CSLL. SUBVENÇÃO. BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS.

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Contudo, descaracteriza-se

como subvenção para investimento quando se constata que o valor do benefício fiscal, em único ano-calendário, é absolutamente desproporcional aos investimentos comprometidos com o Estado durante todo o período de fruição de tal benefício. Nesse caso, subvenção é tida como de custeio e, como tal, tributada, compondo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

IRPJ. APURAÇÃO COM BASE NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DO LALUR. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE.

Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o consequente arbitramento dos lucros.

BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. DEDUÇÃO DE TRIBUTOS E JUROS EXIGIDOS DE OFÍCIO. EXCEÇÃO AO REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE APÓS CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A dedução dos valores de tributos e juros exigidos de ofício não segue a regra geral do regime de competência, somente podendo ser efetivada na apuração do resultado referente ao período em que se operar a constituição definitiva do crédito tributário lançado.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constitui entrada de recursos passíveis de registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo do PIS.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Assim, seguindo a jurisprudência acima indicada, entendo que a glosa do crédito relativo ao PIS/COFINS, deve ser cancelada.

No mais, apenas para afastar qualquer dúvida ou equívoco que possa surgir e no intuito de evitar qualquer requerimento de nulidade deste v. acórdão, apesar de no final do Termo de Verificação Fiscal constar argumentos genéricos, relativos a responsabilidade solidária nos termos do artigo 135, inciso III do CTN, especificamente para as infrações 4 e 6 do Auto de Infração não foi imputada e fundamentada responsabilidade do sócio administrador, Sr. Cícero.

Da mesma forma, não foi qualificada a multa de ofício para tais infrações 4 e 6 do Auto de Infração.

Sendo assim, como para as infrações 4 e 6 do Auto de Infração não foi imputado responsabilidade solidária ao sócio Sr. Cícero e a da multa de ofício não foi qualificada, entendo que tais matérias não são objeto de discussão dos autos deste processo, bem como do lançamento de ofício.

Em relação a infração 5 do Auto de Infração, descritas no tópicos 3 e 6 do TVF:

Para esta infração 5, a fiscalização interpretou que o mesmo benefício estadual previsto nas infrações 4 e 6 do AI, seria subvenção para investimento.

Assim, como a fiscalização interpretou que as subvenções regulamentadas pela mesma legislação são de custeio nas infrações 4 e 6 (interpretação que este relator concorda) e para a infração 5 do AI interpretou como sendo de investimento, entendo que restou caracterizada uma certa incongruência na fundamentação do lançamento de ofício em relação a este último item (infração 5).

A Fiscalização aduz que a Recorrente recebeu subvenção do poder público, que refletiram em restituição de capital ao sócio com uso de empresa veículo (sociedade aparente), conforme tópicos 3 e 6 do TVF.

Tal atitude da Recorrente não observou os requisitos legais, sendo que o aumento de capital efetivado com a subvenção e subsequente redução, com restituição de capital ao sócio, mediante emprego de empresa veículo, contrariou o determinado no artigo 443 do RIR/99, que regulamenta os requisitos da subvenção de investimento.

Vejamos o que o TVF informou no item 6 sobre esta infração.

Por meio da 2a. alteração contratual (fls. 467 e 468), de 13/10/2008, “os sócios” (ou seja, apenas CÍCERO FERRONI FIGUEIREDO) deliberaram por aumentar o capital social da ELETROCAL de R\$ 53.300.000,00 para R\$ 115.058.533,00, o que representou um incremento de R\$ 61.758.533,00. Este se realizou mediante capitalização da “reserva pública para investimentos” (vide fl. 467 e lançamento transcrito na Tabela 9).

[...]

A fiscalizada foi questionada acerca da origem da mencionada “reserva pública para investimento” (item INI.11 do TIAF – fl. 5), ao que respondeu (fl. 684) tratar-se de subvenções (redução do ICMS a pagar) recebidas do governo do Mato Grosso do Sul nos anos-calandário 2006 e 2007.

Até então, as subvenções sul-mato-grossenses recebidas pela ELETROCAL nos ACs 2006 e 2007 eram mantidas em conta de reserva de capital e, como tal, não computadas no lucro real daqueles períodos. Tendo sido consideradas “subvenções para investimento” pela fiscalizada, tais valores só poderiam ser utilizados para absorver prejuízos ou serem incorporados ao capital social (RIR/1999, art. 443, I), o que de fato ocorreu na 2a. alteração contratual (fls. 467 e 468).

Mas passados apenas três dias desse aumento de capital, ou seja, em 16/10/2008, foi formalizado o protocolo e justificação de incorporação da ARPINO por sua controlada ELETROCAL (vide subtópico 3.5). O item IV do protocolo (fls. 530 e 531) versou sobre a situação das sociedades em consequência da operação, concluindo que a incorporadora (ELETROCAL) teria uma redução do seu capital social, de R\$ 115.058.533,00 para R\$ 54.802.672,00. Ou seja, uma redução efetiva de R\$ 60.255.861,00. Isso porque o patrimônio da incorporada (ARPINO), no valor de R\$ 17.111.411,28, seria inferior ao valor do investimento (participação na incorporadora – ELETROCAL) registrado no ativo da ARPINO, qual seja, R\$ 77.367.271,75. O laudo de avaliação está acostado às fls. 537 e 538.

Figura 3 - Detalhe do protocolo de incorporação da ARPINO pela ELETROCAL (fl. 530)

IV. SITUAÇÃO DAS SOCIEDADES EM CONSEQUÊNCIA DA INCORPORAÇÃO E SUCESSÃO

11. Tendo em vista que o patrimônio líquido da INCORPORADA, no valor de R\$17.111.411,28 (dezessete milhões, cento e onze mil, quatrocentos e onze reais e vinte e oito centavos) é inferior ao valor do investimento (participação na INCORPORADORA) registrado em seu ativo no valor R\$ 77.367.271,75 (setenta e sete milhões, trezentos e sessenta e sete mil, duzentos e setenta e um reais e setenta e cinco centavos), com a incorporação o capital social da INCORPORADORA passará de R\$ 115.058.533,00 (cento e quinze milhões, cinquenta e oito mil, quinhentos e trinta e três reais) para R\$ 54.802.672,00 (cinquenta e quatro milhões, oitocentos e dois mil, seiscentos e setenta e dois reais), pois serão desprezados os centavos, com uma redução efetiva de R\$ 60.255.861,00 (sessenta milhões, duzentos e cinquenta e cinco mil, oitocentos e sessenta e um reais), mediante o cancelamento de 60.255.861 (sessenta milhões, duzentos e cinquenta e cinco mil, oitocentos e sessenta e uma) quotas.

Pois estas operações (aumento e redução de capital da ELETROCAL) representaram a outra parte do planejamento tributário abusivo engendrado por meio da ARPINO.

Dessa feita, as operações foram estruturadas com o intuito de burlar vedação imposta pela legislação tributária quanto à distribuição das subvenções aos sócios. Eis as disposições expressas no art. 443, I, e no art. 545, §§ 1º e 2º do RIR/1999:

[...]

Perceba-se a peculiaridade dessas operações. No interregno de apenas três dias, o único sócio de fato da ELETROCAL deliberou por: (1º) aumentar o capital social em R\$ 61.758.533,00, mediante capitalização de subvenções públicas; e (2º) logo após, reduzir o capital social em R\$ 60.255.861,00 em razão de uma incorporação às avessas. E frise-se que a “redução de capital” se deu por conta de um suposto déficit entre o patrimônio da incorporada (ARPINO) e o valor do investimento (participação na incorporadora ELETROCAL) – vide Figura 3.

No entanto, o artifício não deve prosperar por dois motivos.

A uma, porque a ARPINO não passou de uma sociedade aparente que atuou como interposta pessoa nas operações que resultaram na assunção do controle integral da ELETROCAL pelo sócio CÍCERO FERRONI FIGUEIREDO. E isso já foi demonstrado à exaustão nos tópicos 3 e 4 deste TVF.

A duas, porque o ardil empregado para justificar a redução do capital da ELETROCAL (qual seja, diferença entre o patrimônio líquido da ARPINO e o investimento que esta ostentava na ELETROCAL) também foi forjado. Senão veja-se:

(i) Inicialmente deve-se lembrar que não existiu o “deságio” de R\$ 18.030.198,62 na aquisição de 50% das quotas da ELETROCAL pela ARPINO. O valor dessa operação foi obliterado. Como visto no subtópico 3.1, parte do preço foi dissimulado por uma suposta distribuição desproporcional de lucros entre os então sócios, condição esta explicitamente assumida no negócio – vide cláusula 4.1.2 (i) do Contrato de Compra e Venda e Participação Societária (fl. 582), seu Anexo D (fls. 619 e 620) e a Ata de reunião (fls. 666 a 668). Note-se que CÍCERO FERRONI FIGUEIREDO, o sócio “desfavorecido” na distribuição desproporcional de lucros, estava adquirindo (por meio da ARPINO) a outra metade da ELETROCAL de JAMES CESAR SPEROTTO, este o sócio “favorecido” na distribuição desproporcional de lucros. Não por coincidência, o montante de lucros que o sócio remanescente abriu em mão em favor daquele que se retirava, igual a R\$ 18.957.000,0036, aproximou-se muito dos R\$ 18.030.198,62 contabilizados como “deságio”. O hipotético “deságio” perde ainda mais o sentido à vista da conclusão do laudo de avaliação econômico-financeiro elaborado à época da transação: a ELETROCAL tinha capacidade de gerar resultados futuros (horizonte de 10 anos) no montante de R\$ 241,79 milhões (fl. 635).

(ii) O maior passivo da ARPINO incorporado pela ELETROCAL diz respeito ao empréstimo contraído para aquisição da participação societária. Trata-se da CCB nº 407.200.477 (fls. 670 a 679). Neste ponto, cabe reiterar as conclusões já expostas nos tópicos 3 e 4 deste

TVF: se as transações tivessem realizadas com lastro na verdade dos fatos, desconsiderando-se a interposição da ARPINO, quem contrataria o empréstimo para aquisição de 50% da ELETROCAL seria CÍCERO FERRONI FIGUEIREDO (e não a ARPINO). Portanto, a incorporação do passivo decorrente da CCB nº 407.200.477 pela ELETROCAL37 não tem qualquer respaldo fático verdadeiro; afinal, o autêntico contratante daquela obrigação foi CÍCERO FERRONI FIGUEIREDO.

(iii) Os lançamentos registrados pela ELETROCAL por ocasião da incorporação estão transcritos na Tabela 10 a seguir. A consequência dos fatos expostos nos itens (i) e (ii) acima tornam-se evidentes à luz da escrituração contábil quando analisadas as contrapartidas ao registro da redução do capital social, ou seja, os lançamentos a crédito. Estes lançamentos (a crédito) representaram: (1º) um deságio que não existiu; e (2º) a transferência do passivo decorrente da CCB nº 407.200.477, na qual a ARPINO atuou como interposta pessoa de CÍCERO FERRONI FIGUEIREDO.

Tabela 10 - Lançamentos contábeis da ELETROCAL – incorporação da ARPINO

[...]

(iv) Por fim, o terceiro fato expresso nos lançamentos a crédito mostrados na Tabela 10 diz respeito a um ativo (direito) que ELETROCAL deteria em relação a ARPINO. São R\$ 4.554.202,22 em dividendos adiantados entre maio e outubro/2008 (vide subtópico 3.4) e que foram estornados em razão da incorporação³⁸. Pois se trata de mais uma impropriedade contábil, pois não foi observado o disposto no art. 388, § 1º, do RIR/1999. Os lucros ou dividendos distribuídos pela ELETROCAL deveriam ter sido registrados pela ARPINO como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento (ou seja, com lançamentos a crédito na conta “1310101000001 - INVESTIMENTOS EM OUTRAS EMPRESAS”). No entanto, a medida que os lucros foram recebidos, a ARPINO os contabilizou em conta do Passivo Circulante, qual seja, “2110501000004 - ADIANTAMENTO DE TERCEIROS” (vide Razão na Tabela 6).

Consequentemente, o acervo líquido da ARPINO vertido para a ELETROCAL teve mais uma causa de subavaliação, pois no total do “Passivo Circulante” considerado no Laudo de Avaliação (vide fl. 538 e Tabela 11 a seguir) estava indevidamente incluído o saldo então existente na conta “2110501000004 - ADIANTAMENTO DE TERCEIROS”.

Tabela 11 – Saldos das contas do passivo circulante da ARPINO em 30/09/2008 (data base do Laudo de Avaliação)

[...]

A contabilidade da ELETROCAL, por sua vez, ratificou as incoerências registradas na ARPINO. Na Tabela 12 está transcrito o Razão da conta “2110701000001 - DIVIDENDOS A DISTRIBUIR - SOCIOS” da ELETROCAL durante o AC 2008. Neste verifica-se que somente as distribuições de lucros acertadas até a saída do sócio JAMES CESAR SPEROTTO, em abril/2008, foram registradas naquela conta. Após esse evento, foi contabilizada tão somente a destinação de parte dos lucros do AC 2008 (R\$ 16.832.982,02), conforme deliberação dos sócios acostada à fl. 685. Portanto, todos os “lucros antecipados” à ARPINO entre maio e outubro/2008, no total de R\$ 5.040.000,00, não foram contabilizadas pela ELETROCAL como tal, mas sim como um

ativo que acabou sendo estornado quando da incorporação (vide lançamento na Tabela 10).

Tabela 12 - Razão da conta “2110701000001 - DIVIDENDOS A DISTRIBUIR-SÓCIOS” da ELETROCAL

[...]

Então, resumidamente pode-se afirmar que como contrapartida às subvenções retiradas da ELETROCAL, o sócio CÍCERO FERRONI FIGUEIREDO “entregou” à empresa:

(a) um passivo que, de fato, era do sócio (e não da empresa), a CCB nº 407.200.477;

(b) um deságio forjado quando da aquisição dos outros 50% do seu capital social; e

(c) o estorno de um suposto ativo, que na verdade eram lucros gerados pela empresa e que deveriam ter sido baixados no passivo por ocasião da distribuição à ARPINO.

Os artifícios descritos neste tópico 6 tiveram um único propósito: dissimular a distribuição das subvenções recebidas pela ELETROCAL nos ACs 2006 e 2007 ao sócio, mediante redução do capital social, hipótese em que incide a obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o IRPJ e a CSLL que a empresa deixou de pagar.

Da leitura das partes do TVF acima colacionadas, se extrai a visão de que a Fiscalização glosou tais créditos relativos a subvenções, como sendo para investimento, tanto é que a fundamenta nos artigos 443 e 545 do RIR/99.

Entretanto, nos item 4 e 6 do Auto de Infração, classifica a subvenção fundamentada na mesma legislação como sendo de custeio, restando caracterizada uma incongruência no TVF e por consequência no lançamento de ofício cartularizado no Auto de Infração.

Devido a tal fato, entendo ser necessário, até para que não ocorra cerceamento ao direito de defesa, e devido a motivação contraditória entre os itens do Auto de Infração, que a infração 5 seja cancelada devido a nulidade de sua fundamentação.

Para corroborar meu raciocínio, apesar de tratar de lucro no exterior, situação muito parecida ocorreu no julgamento do Recurso Voluntário, do processo 16643.720021/2011-81, onde foi proferido o v. acórdão de lavra do Conselheiro Luiz Gonçalves, onde o Conselheiro Demetrius Macei, seguido do D. Presidente desta C. Turma, apresentaram entendimento por meio de declaração de voto registrando o seguinte:

Trata-se de auto de infração lavrado contra a empresa MARFRIG ALIMENTOS S/A, (“MARFRIG” “autuada”) através do qual foi constituído crédito tributário relativo ao IRPJ e à CSLL, relativo aos períodos de apuração de 2006 e 2007.

Mais detalhadamente, os tributos foram exigidos em razão de lucros auferidos pelas controladas diretas da autuada, as empresas TACUAREMBÓ e INALTER, com sede no Uruguai, bem como as empresas AB&P e QUICK FOODS ("QUICK"), com sede na Argentina.

Especificamente em relação às empresas na Argentina, a fiscalização entendeu aplicável o Tratado para evitar a bitributação firmado entre o Brasil e a Argentina para deixar de lançar créditos de IRPJ em relação a AB&P, mantendo apenas a cobrança da CSLL pois, segundo a autoridade autuante, o tratado não teria alcance sobre esta contribuição social, considerando que, ao tempo da celebração do tratado, este tributo não havia sido criado.

Partindo da premissa de que o entendimento desta turma é de que Tratados dessa natureza NÃO servem como norma de bloqueio para a cobrança, nem do IRPJ nem da CSLL entendimento que pessoalmente não me filio a rigor, se houvesse lançamento sob este fundamento, esta turma teria mantido a cobrança.

Ocorre que, neste caso concreto, a fiscalização sequer chegou a lançar o IRPJ e este Conselho não tem competência de efetuar novo lançamento, apenas rever. Em relação à CSLL a situação é sui generis pois o lançamento se deu, mas com fundamento do não alcance do tratado em relação ao tributo em si, e não com o fundamento de que o Tratado (mesmo hipoteticamente mencionada a "CSLL" em seu texto) não seria eficaz para bloquear a cobrança em relação aos lucros provenientes do exterior e reconhecidos no Brasil.

Diante disso, este Conselho a meu ver acertadamente revendo o fundamento do lançamento no caso concreto, resolveu cancelar a cobrança da CSLL pois o fato da contribuição não estar prevista expressamente no tratado se deu em virtude de que a lei que criou o tributo (Lei 7689/89) não existia ao momento da celebração do acordo internacional.

Nesta linha de entendimento, sendo a CSLL tributo incidente sobre o lucro das empresas, o tratado passa a ser eficaz também em relação ao "novo" tributo. Esta tese se reforça na medida em que todos os tratados firmados posteriormente a 1989 contemplaram expressamente a CSLL em seus termos.

Mas não é só.

Veja-se que para a outra empresa sediada na Argentina, denominada QUICK, a fiscalização não deu a mesma solução.

Diferentemente da AB&P, a QUICK tratava-se de controlada indireta da autuada, ao menos sob o aspecto formal, pois entre a autuada e aquela havia um empresa sediada no Estado norte americano de Delaware, denominada BLUE HORIZON LLC.

("BLUE").

Diante desse fato, ao examinar a estrutura societária dessas empresas a fiscalização entendeu que a empresa norte americana se tratava de entidade "translúcida", isto é, uma mera empresa de passagem, sem substância, cujo único objetivo seria de obter economia tributária.

A consequência lógica desta postura da autoridade autuante foi considerar a QUICK controlada direta da autuada, lançando os lucros auferidos com base nessa mesma lógica.

Diante desse cenário, este julgador, seguido pelo i. presidente da turma julgadora, entenderam que não houve a devida coerência da fiscalização ao deixar de aplicar o tratado Brasil-Argentina para o caso da QUICK.

Explico:

Se os fundamentos para a autuação das demais empresas foram no sentido de que o tratado internacional mencionado serve sim como norma de bloqueio, a desconsideração da empresa BLUE e a visualização da ligação direta entre a MARFRIG (autuada) e a QUICK não poderia desconsiderar o mesmo tratado.

Em outras palavras:

Se a empresa norte-americana fosse considerada válida, apenas eventuais tratados ou regras brasileiras aplicáveis (compensação, por exemplo) entre o Brasil e os EUA (na relação MARFRIGBLUE) e de outro lado, entre os EUA e a Argentina (na relação BLUEQUICK) seriam aplicáveis.

A contrario sensu, desconsiderada com foi a existência, para fins tributários, da empresa BLUE, é imperioso reconhecer a eficácia do tratado Brasil-Argentina no caso concreto. Se o fisco entendeu que a relação entre a autuada e a empresa Argentina é direta, também deveria reconhecer o tratado existente entre os dois únicos países envolvidos, e não o fez.

Repita-se: o entendimento majoritário desta Turma é que o tratado Brasil-Argentina não impediria em tese, em nenhuma das hipóteses desses autos, o lançamento. Mas é preciso reiterar também que o fundamento da autuação foi diametralmente oposto.

Pois bem. Se o fundamento da autuação foi este, por uma questão de coerência e lógica, deveria ter sido reconhecido o mesmo bloqueio da tributação na relação (de fato) reconhecida e considerada pela mesma fiscalização, entre a empresa brasileira (autuada) e a Argentina, tal qual foi feito em relação à empresa AB&P no mesmo procedimento fiscalizatório.

Diante do exposto, apresento a presente declaração para justificar o voto que proferi no sentido de seguir o entendimento da maioria dos integrantes da turma no caso concreto, porém, "pelas conclusões", aqui devidamente esclarecidas.

Complementando o acima disposto, não me parece jurídico manter a exigência de créditos, quando a capitulação e fundamentação da autuação, são diametralmente contraditórias e não condizem com a documentação constante nos autos, caracterizando-se em cerceamento ao direito de defesa da contribuinte.

As subvenções tratadas nesta infração 5 do Auto de Infração, são de custeio. A fiscalização se equivocou ao interpretar a subvenção regulamentada pela mesma legislação

de duas formas diferentes, ou seja, para duas infrações como sendo de custeio e para uma outra infração como sendo de investimento.

Após o julgamento do recurso, chegou-se a conclusão de que todas as subvenções tratadas nos autos são de custeio, sendo que os dispositivos apontados como infringidos pela Recorrente para fundamentar a infração 5 do AI, devem ser distintos.

Assim, para o presente item, como restou decidido que as subvenções são de custeio e a fundamentação para a infração em epígrafe é de investimento, pautada pela inobservância dos requisitos legais nos termos do artigo 443 c.c. com o artigo 545 do RIR/99, entendo que para seguir uma lógica em relação as outras infrações, a acusação deste item 5 do Auto de Infração deve ser cancelada.

Parte do Recurso de Ofício relativa a esta infração:

Quanto ao valor que fora retificado pelo v. acórdão recorrido relativo a redução do capital de R\$ 61.758.533,11 para R\$ 60.255.860,47, como estou cancelando esta infração, por coerência e lógica, entendo que tal valor também deve ser excluído do lançamento.

No que diz com a alegada inconsistência relativa à redução do capital, embora tenha havido distribuição de capital aos sócios, o valor que deve ser levado em conta é aquele que foi considerado distribuído ao sócio e não o relativo ao aumento de capital, conforme a dicção do art. 545 do RIR/1999.

Assim, a base de cálculo correspondente deve ser reduzida, de R\$ 61.758.533,11 para R\$ 60.255.860,47, conforme alegou a impugnante.

Desta forma nego provimento ao Recurso de Ofício, mantendo o v.acórdão recorrido em relação a esta parte.

Da infração 2 relativa a despesas com consultoria:

Nesta infração, a fiscalização glosa a despesa/custo não operacional e acusa a Recorrente de registrar na Dirf da Eletrocal, assessoria financeira prestada por Gália Consultoria Empresarial Ltda., enquanto esta (a consultoria) informou ter sido responsável pela assessoria financeira prestada ao sócio comprador (Cícero) na aquisição de 100% de participação do Grupo Eletrocal.

Conforme muito bem explanado e documentado no item 3.2 e 5 do TVF, a infração realmente ocorreu.

No item 3.2, a fiscalização retirou informação do site da Consultoria Galia Finace, onde constava a informação de que tinha prestado o serviço para o sócio, Sr. Cicero. (ver no item 3.2 a nota de rodapé 24).

Assim, como o sócio Sr. Cicero foi quem adquiriu o serviço, não poderia deduzir tais despesas pela empresa Recorrente, mas sim do imposto relativo a pessoas físicas.

Devido a tal fato, entendo que a infração está devidamente comprovada e a glosa de tais créditos está correta, eis que não é despesa operacional da empresa e o gasto/pagamento não foi suportado por ela.

Em relação a responsabilidade solidária do Sr. Cicero e da multa qualificada:

A responsabilidade solidária foi imputada de forma genérica para todos os itens 4, 5, 6 e 7 do TVF e, por consequência, para as infrações constantes do Auto de Infração relativas a tais tópicos da acusação fiscal.

Assim, entendo que quando a autuação invade a esfera da responsabilidade solidária, a fiscalização deve apresentar provas e argumentos específicos para cada infração cometida ao aplicar a responsabilidade solidária nos termos do artigo 135, inciso III do CTN.

Não basta, após vastos argumentos para imputar várias infrações distintas a legislação tributária, aplicar a responsabilidade solidária ao sócio, ou a empresa, de forma genérica, repetindo os mesmos fundamentos utilizados nas acusações principais das infrações constantes nos itens 4, 5, 6 e 7 do TVF.

Entendo que a fiscalização deve especificar cada ato, para cada infração cometida pela Recorrente, demonstrar de forma inequívoca e separadamente os atos praticados pelo suposto responsável solidário em cada acusação de infração a legislação tributária. Tal obrigação não foi feita no presente TVF.

Ademais, a Recorrente tem totais condições de arcar com o crédito ora exigido, não sendo necessário incluir o sócio no pólo passivo da exigência tributária. Se necessário, isto pode ser feito em sede de Execução Fiscal quando constatado que a empresa não tem condições de arcar com a exigência fiscal ou em outra hipótese, como por exemplo, a empresa não é mais encontrada.

Em relação a multa qualificada, entendo que o mesmo raciocínio utilizado acima para a responsabilidade solidária se aplica para a qualificação da multa de ofício.

A qualificação da multa foi fundamentada de forma genérica para os itens 4, 5, 6, e 7 do TVF.

Para esta infração, constam nos autos provas de que a Recorrente, por meio de seu sócio, praticou atos visando exclusivamente em reduzir a carga tributária por meio de despesa que não foram suportadas por ela e que não são da atividade operacional da empresa.

Tais atos praticados pela Recorrente foram considerados como planejamento tributário, que segundo a fiscalização, ensejaria a qualificação da multa.

Neste ponto, também divirjo da fiscalização, eis que entendo que não é todo planejamento tributário que enseja a qualificação da multa.

Para fundamentar meu voto, me socorro de expressões utilizadas por alguns autores para tentar definir o tipo de ato praticado pela contribuinte.

Temos basicamente e de forma resumida, elisão, evasão e elusão.

A elisão poderia ser definida como as opções legítimas que o ordenamento apresenta ao contribuinte, já a elisão com abuso de direito, ou elusão, se restringiria aos casos em que o contribuinte, utilizando-se de liberdades negociais, utiliza negócio jurídico legítimo e válido, mas com causa alheia àquela natural do negócio, com o intuito único de economia tributária.

Já a chamada **evasão** se dá após a ocorrência do fato gerador, consistindo em sua ocultação “com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, sem qualquer modificação na estrutura da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte.[...] Compreende a sonegação, a simulação, o conluio e a fraude contra a lei, que consistem na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida.

No caso concreto, não há dúvidas de que a conduta praticada pelo contribuinte enquadra-se no conceito de elisão abusiva (ou se preferir, elusão), uma vez que as provas indicam que todos os atos foram praticados antes da ocorrência do fato gerador, devidamente contabilizados e calcados em documentos formalmente corretos, e, nesse cenário, quer se enquadre tal conduta como abuso de direito (o que implica a requalificação dos fatos).

Também não há que se falar em sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64), uma vez que todos os atos foram devidamente declarados à Receita Federal, excluindo-se a possibilidade de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Portanto, tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, entendo não restar caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

Logo, ausentes elementos que permitam enquadrar a conduta da autuada nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), voto por reduzir a penalidade para 75%.

Da infração 3, relativa a glosa de despesas financeiras e/ou variações monetárias passivas não dedutíveis, oriundas de empréstimo contraído por empresa veículo (sociedade aparente) Arpino para aquisição de participação societária e cujos encargos foram posteriormente transferidos para a própria investida Recorrente por meio de incorporação às avessas. Itens 3 e 4 do TVF.

No tópico 12 do TVF, também figura no pólo passivo na qualidade de responsável solidário, o sócio controlador e administrador CÍCERO FERRONI FIGUEIREDO. (artigo 135, inciso III do CTN).

Foi aplicado multa qualificada de 150%.

Antes de adentrar ao mérito, reproduzo o histórico das operações societárias:

1) em janeiro/2008 Cícero Ferroni Figueiredo e Sílvia Furtado Andrade de Figueiredo constituíram a Arpino Empreendimentos e Participações Ltda. (fls. 512/525)

2) em março/2008 a natureza jurídica da Eletrocal era a de sociedade empresária limitada, com capital de R\$ 53.300.000,00, tendo como sócios Cícero Ferroni Figueiredo e James César Sperotto (fls. 443/449);

3) em 15/abril/2008 os sócios da Eletrocal aprovaram a distribuição desproporcional de dividendos, sendo R\$ 40.000.000,00 para James César Sperotto e R\$ 2.086.000,00 para Cícero Ferroni Figueiredo (fl. 667), além de que James César Sperotto retirou-se da Eletrocal, cedendo sua participação à Arpino (fls. 450/466);

4) em abril/2008 as disponibilidades da Arpino eram da ordem de R\$ 47.300.000,00, correspondentes a R\$ 7.300.000,00 decorrentes de integralização efetuada por Cícero Ferroni Figueiredo, além de R\$ 40.000.000,00 oriundos de empréstimos contraído junto ao Banco do Brasil;

5) em abril/2008 a Arpino teria adquirido 50% das quotas da Eletrocal por R\$ 46.552.419,00, com deságio de R\$ 18.030.198,62, pois o patrimônio líquido da Eletrocal era de R\$ 129.165.235,24 e 50% correspondiam a R\$ 64.582.617,62 ($R\$64.582.617,62 - R\$ 18.030.198,62 = R\$ 46.552.419,00$ – fl. 1048 do TVF);

6) em 13/outubro/2008 a Eletrocal elevou seu capital para R\$ 115.058.533,00, sendo o aumento de R\$ 61.758.533,00 oriundo da capitalização de reservas públicas para investimento (fls. 467/468);

7) em 30/outubro/2008 foi realizada assembléia dos sócios da Arpino que aprovou sua incorporação pela Eletrocal, indicou perita avaliadora e aprovou o laudo de avaliação (fls. 526/7);

8) em 30/outubro/2008 os sócios da Eletrocal aprovaram a incorporação da Arpino e reduziram R\$ 60.255.861,00 (fls. 537/538) de seu capital, para R\$ 54.802.672,00, em vista de que o patrimônio líquido da Arpino era de R\$ 17.111.411,28, inferior ao valor do investimento (participação na sociedade), de R\$ 77.367.271,75 registrado em seu ativo; extinguíram-se as quotas da Arpino, com atribuição a Sílvia Furtado Andrade de Figueiredo de uma quota no valor de R\$ 1,00 (fls. 469/474);

9) em 7/abril/2010 a Eletrocal instalou uma filial na cidade de Nova Andradina, MS (fls. 475/483).

Apenas para relembra os fatos que geraram a exigência, a empresa Arpino tomou um empréstimo no Banco do Brasil.

Em seguida, a empresa Arpino foi incorporada pela Recorrente (incorporação as avessas).

Tais despesas com o empréstimo bancário tomado pela Arpino para compra da participação do Sr. James foram deduzidas pela própria Recorrente Eletrocal.

A Fiscalização por sua vez, entende que como a Arpino é empresa veículo sem propósito comercial e que a operação praticada pela Recorrente incorreu em abuso de direito, glosou tais despesas relativas ao empréstimo por considerar que não poderiam ser deduzidas pela Recorrente.

A Fiscalização entendeu também, que este empréstimo deveria ser feito pela pessoa física do Sr. Cícero.

Em relação a esta acusação, entendo que a fiscalização está com a razão, pois restou comprovado que a empresa Arpino, com duração efêmera, foi utilizada apenas para criar e transportar despesas não operacionais, as quais posteriormente foram deduzidas na Recorrente.

Desta forma, entendo que a glosa de tais despesas devem ser mantidas.

Em relação a responsabilidade solidária do Sr. Cícero e da multa qualificada:

Para a responsabilidade solidária aplicada à esta infração do Auto de Infração, aplico o mesmo entendimento disposto neste voto para a infração 2 do Auto de Infração.

A responsabilidade solidária foi imputada de forma genérica para todos os itens 4, 5, 6 e 7 do TVF e, por consequência, para as infrações constantes do Auto de Infração relativas a tais tópicos da acusação fiscal.

Assim, entendo que quando a autuação invade a esfera da responsabilidade solidária, a fiscalização deve apresentar provas e argumentos específicos para cada infração cometida ao aplicar a responsabilidade solidária nos termos do artigo 135, inciso III do CTN.

Não basta, após vastos argumentos para imputar várias infrações distintas a legislação tributária, aplicar a responsabilidade solidária ao sócio, ou a empresa, de forma genérica, repetindo os mesmos fundamentos utilizados nas acusações principais das infrações constantes nos itens 4, 5, 6 e 7 do TVF.

Entendo que a fiscalização deve especificar cada ato, para cada infração cometida pela Recorrente, demonstrar de forma inequívoca e separadamente os atos praticados pelo suposto responsável solidário em cada acusação de infração a legislação tributária. Tal obrigação não foi feita no presente TVF.

Ademais, a Recorrente tem totais condições de arcar com o crédito ora exigido, não sendo necessário incluir o sócio no pólo passivo da exigência tributária. Se necessário, isto pode ser feito em sede de Execução Fiscal quando constatado que a empresa não tem condições de arcar com a exigência fiscal ou em outra hipótese, como por exemplo, a empresa não é mais encontrada.

Em relação a multa qualificada, entendo que o mesmo raciocínio utilizado acima para a responsabilidade solidária se aplica para a qualificação da multa de ofício.

A qualificação da multa foi fundamentada de forma genérica para os itens 4, 5, 6, e 7 do TVF.

Para esta infração, constam nos autos provas de que a Recorrente utilizou empresa veículo (empresa Arpino), com duração efêmera, visando exclusivamente em reduzir a carga tributária por meio de despesa que não foram suportadas por ela e que não são da atividade operacional da empresa.

Tais atos praticados pela Recorrente foram considerados como planejamento tributário abusivo, que segundo a fiscalização, ensejaria a qualificação da multa.

Neste ponto, também divirjo da fiscalização, eis que entendo que não é todo planejamento tributário que enseja a qualificação da multa, mesmo que abusivo.

Para fundamentar meu voto, me socorro de expressões utilizadas por alguns autores para tentar definir o tipo de ato praticado pela contribuinte.

Temos basicamente e de forma resumida, elisão, evasão e elusão.

A elisão poderia ser definida como as opções legítimas que o ordenamento apresenta ao contribuinte, já a elisão com abuso de direito, ou elusão, se restringiria aos casos em que o contribuinte, utilizando-se de liberdades negociais, utiliza negócio jurídico legítimo e válido, mas com causa alheia àquela natural do negócio, com o intuito único de economia tributária.

Já a chamada **evasão** se dá após a ocorrência do fato gerador, consistindo em sua ocultação “com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, sem qualquer modificação na estrutura da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte.[...] Compreende a sonegação, a simulação, o conluio e a fraude contra a lei, atos que consistem na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida.

No caso concreto, não há dúvidas de que a conduta praticada pelo contribuinte enquadra-se no conceito de elisão abusiva (ou se preferir, elusão), uma vez que as provas indicam que todos os atos foram praticados antes da ocorrência do fato gerador, devidamente contabilizados e calcados em documentos formalmente corretos, e, nesse cenário, quer se enquadre tal conduta como abuso de direito (o que implica a requalificação dos fatos).

Também não há que se falar em sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64), uma vez que todos os atos foram devidamente declarados à Receita Federal, excluindo-se a possibilidade de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Portanto, tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, entendo não restar caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

Logo, ausentes elementos que permitam enquadrar a conduta da autuada nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), voto por reduzir a penalidade para 75%.

Pelo exposto e por tudo que consta processado nos autos nego provimento ao Recurso de Ofício e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves- Voto Relator.