



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14751.720388/2014-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1401-005.759 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de agosto de 2021
Recorrente BRASTEX S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009, 2010

CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017.

Na espécie, a contribuinte logrou comprovar o cumprimento dos requisitos da Lei Complementar nº 160/2017 para que o incentivo fiscal promovido pelo Estado de Santa Catarina, na forma de créditos presumidos de ICMS, seja considerado subvenção para custeio.

REDUÇÃO DO IRPJ. SUDENE. DESPACHO DECISÓRIO. INDEFERIMENTO.

O ato administrativo que constitui o direito ao benefício fiscal de redução do IRPJ na área da SUDENE é o Despacho Decisório da unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil. No caso vertente, o Despacho Decisório indeferiu o pedido do benefício.

Não há possibilidade de reconhecimento retroativo do direito ao benefício em face de Despacho Decisório favorável emitido posteriormente com base em Laudo Constitutivo diverso daquele em comento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

TRIBUTOS REFLEXOS.

Aplicam-se às bases de cálculo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e contribuição para o Programa de Integração Social - PIS a exclusão das subvenções para investimento por força do artigo 57 da Lei nº 8.981/95 e do artigo 21, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 11.941/2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o incentivo fiscal do Estado da Paraíba

como subvenção para investimento e excluí-lo das bases de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Barbara Santos Guedes (suplente convocada), Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Inicialmente, adoto o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeira instância no Acórdão nº 07-41.236 exarado pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis:

Trata o presente processo de exigências mediante autos de infrações de IRPJ e CSLL apuradas sob as regras do lucro real anual, referentes aos anos-calendário de 2009 e 2010, e de PIS e Cofins com incidência não-cumulativa referentes ao ano-calendário de 2010, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora, e multa exigida isoladamente pela insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, totalizando R\$ 7.379.662,74 (fls. 436 a 524).

TRIBUTO	VALOR PRINCIPAL (R\$)
Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ	2.088.471,75
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	274.333,34
Contribuição para o PIS	43.279,15
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins	199.346,31
Total	2.605.430,55

O lançamento do IRPJ se refere a (I) exclusões indevidas na apuração do lucro real correspondentes ao benefício fiscal de redução de ICMS, com a obtenção de créditos presumidos, concedido pelo Estado da Paraíba, por não possuírem vinculação com aplicação dos recursos em bens e direitos referentes à implantação ou expansão de

empreendimento econômico; (II) insuficiência de recolhimento de IRPJ pelo fato de a pessoa jurídica não estar amparada pelo benefício fiscal de redução do imposto, calculado sobre o lucro da exploração; (III) multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada decorrente da compensação de prejuízos fiscais em montantes superiores aos existentes.

Como lançamentos decorrentes da matéria tributável apontada no lançamento de IRPJ, foram lavrados também autos de infrações a título de Contribuição para o PIS, de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, conforme descrito nos autos de infrações e detalhado no Relatório de Trabalho Fiscal.

A autoridade fiscal afirma que podem ser excluídas na apuração do lucro real somente as subvenções para investimentos e desde que atendidos os requisitos legais. As subvenções correntes, para custeio ou operação, classificam-se como “*outras receitas operacionais*” e assim são computadas no lucro operacional das empresas.

Enfatiza-se que de acordo com o Parecer Normativo - PN CST n.º 112/78, da Receita Federal, “a correta interpretação para a expressão “subvenção para investimento” deve restringir-se àquela caracterizada pela intenção do subvencionador de destiná-la para investimento; pela efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e desde que o beneficiário da subvenção seja a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico”.

No caso dos autos, trata-se do benefício fiscal do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba – FAIN, criado pela Lei do Estado da Paraíba n.º 4.856, de 1986, e alterações, consolidado pelo Decreto do Estado da Paraíba n.º 17.252, de 1994, e suas alterações.

Examinando-se o Decreto, observou-se que ele tem por finalidade a concessão de estímulos financeiros à implantação, realocização, revitalização e ampliação de empreendimentos industriais e turísticos, declarados de relevante interesse para o desenvolvimento do Estado, e que tais estímulos financeiros poderiam ser concedidos através de financiamento direto para investimentos fixos e capital de giro essencial.

Dessa forma, destaca a autoridade autuante que os benefícios fiscais emanados do FAIN, no que concerne ao financiamento aos seus beneficiários, não podem ser considerados subvenções para investimentos, haja vista que os recursos originados por tais benefícios pelos não desembolsos para pagamentos do ICMS podem ser utilizados em investimentos fixos ou capital de giro, como convier à beneficiária. Ademais, não se visualizou na legislação que disciplina o Programa de Incentivo FAIN qualquer mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação efetiva e específica desses recursos em bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico.

Concluiu-se, assim, que aquele benefício fiscal não pode ser reconhecido como uma subvenção para investimento passível de ser excluído das bases de tributação do IRPJ e da CSLL, nos termos do PN CST n.º 112/78. O auditor-fiscal destaca que “*não houve a comprovação das contrapartidas, estabelecida nos contratos ou convênios firmados pela pessoa jurídica beneficiária com a entidade governamental, ensejando a glosa da exclusão efetuada no LALUR, tanto na apuração do IRPJ como da CSLL*”, e que tais valores não poderiam ter sido excluídos, também, das bases de cálculo do PIS e da Cofins com incidência não-cumulativa, nos termos das Leis n.º 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

A fiscalização constatou também que a pessoa jurídica informou na DIPJ dos anos-calendário de 2009 e 2010 valores de redução de 75% e 12,5% de IRPJ, associando tais benefícios ao Laudo Constitutivo n.º 126/2003 e à Portaria DAI/ITE n.º 0221/99,

alegando atividade incentivada na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE). No entanto, o direito à tal redução não foi reconhecido pela Receita Federal mediante Despacho Decisório com base no Parecer n.º 562/2005 - Saort/DRF/JPA, em virtude de a contribuinte não satisfazer as condições para o gozo do benefício, sendo, assim, indevida a dedução realizada.

Verificou-se, ainda, que no cálculo das estimativas mensais de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2010 foram compensados prejuízos fiscais em montantes superiores aos existentes nos sistemas da Receita Federal. Intimada a prestar esclarecimentos, a contribuinte não soube explicar a razão de tais compensações indevidas. Diante dos fatos, houve o lançamento também da multa isolada de 50% calculada sobre as diferenças das estimativas mensais de IRPJ, CSLL recolhidas a menor que o devido.

Inconformada com os lançamentos, a contribuinte apresentou impugnações individualizadas por tributo alegando, em síntese (fls. 534 a 655):

Teria sido um equívoco da fiscalização considerar como tributáveis os benefícios fiscais - crédito presumido do ICMS - concedidos por meio do FAIN-PB. Defende que:

[...] a concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS é uma medida que tem sido adotada, pelos Estados e Distrito Federal, como forma de atrair investimentos. Dentre as diferentes espécies de benefícios, os mais utilizados são os créditos presumidos de ICMS.

Cumprir esclarecer que créditos presumidos correspondem a créditos fictícios lançados na escrituração fiscal que provocam diminuição da carga tributária da mercadoria ou serviço. Não derivam, assim, da entrada de mercadorias ou serviços tributados pelo ICMS.

Mencione-se que a maior parte dos créditos presumidos de ICMS tem natureza jurídica de subvenções. O termo subvenção provém do latim *subventione* e significa ajuda, em caráter suplementar, concedida por um ente público. Por meio das subvenções, o Estado incentiva determinadas atividades que tem interesse em fomentar.

Com efeito, a atividade do Estado em conferir subvenções decorre da sua função administrativa e encontra fundamento na supremacia do interesse público sobre o particular e da indisponibilidade do interesse público. Trata-se, assim, de uma atividade caracterizada pela concessão de vantagens e benefícios aos particulares de determinados setores econômicos que atuam de acordo com o desejo estatal, recebendo, por isso, um tratamento especial.

[...] Advoga que a corrente doutrinária e jurisprudencial majoritária entende que todas as subvenções (custeio e investimento) estariam protegidas pela não incidência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, pois não se constituem como renda ou proventos sob disponibilidade econômica ou jurídica da beneficiária, mas sim como verdadeiros auxílios governamentais concedidos para determinado fim público. Portanto, não seria necessária a discussão sobre a verdadeira natureza dos benefícios do FAIN-PB.

Todavia, argumenta-se que os benefícios concedidos pelo FAIN-PB se enquadram como subvenção de investimentos e, também por esse ângulo, estariam livres de qualquer tributação de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, pois teriam sido cumpridos os requisitos do art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99. Alega que *"o que importa, para se caracterizar uma subvenção de investimento, é que haja um interesse público de desenvolvimento que se sobreponha ao interesse estatal de arrecadação"*. Aduz que as receitas de subvenções também não estariam alcançadas pela incidência do PIS e da Cofins nos termos das Leis n.º 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Quanto ao benefício fiscal de redução do IRPJ, destaca que ele foi deferido pela SUDENE, conforme Laudo Constitutivo n.º 0126/2003, cujo pedido de reconhecimento

de isenção foi protocolado na Receita Federal (processo n.º 11618.002146/2003-17), e que somente após dois anos foi proferido o Despacho Decisório com base no Parecer n.º 562/2005-SAORT/DRF/JPA indeferindo o pleito por um mero erro formal, uma vez que a empresa não havia juntado o documento original do Laudo Constitutivo.

Informa que houve manifestação de inconformidade contra o citado Despacho Decisório, a qual não foi conhecida por ter sido apresentada intempestivamente.

Buscando sanar o equívoco, a contribuinte apresentou novo pedido de reconhecimento, o qual também não foi conhecido pela RFB.

A impugnante ressalta que a referida decisão transitou em julgado somente no ano de 2012 e que, assim, até o ano de 2011 gozava plenamente da redução de 75% do IRPJ, nos termos do Laudo Constitutivo n.º 0126/2003. Destaca:

Nesse sentido, o art. 3.º, §§1.º e 2.º, do Decreto n.º 4213/2002, dispõe que o pedido de reconhecimento de isenção deverá ser apresentado à Secretaria da Receita Federal (tal como o fez a ora defendente), e, não havendo julgamento no prazo de 120 dias, o contribuinte poderá gozar plenamente da isenção pretendida, enquanto não sobrevier decisão irrecorrível.

A Brastex questiona também a multa de ofício aplicada de 75%, em face de ausência de culpa, alegando ser manifestamente ilegal, com efeito confiscatório, pois *"houve, pelo menos, dúvida substancial quanto à aplicabilidade ou não da isenção da SUDENE, bem como da exclusão ou não dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ"*. Alega erro no cálculo da multa isolada pelo pagamento a menor de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, pois deveria corresponder a, no máximo, 50% do valor do tributo, e não a 75%, como teria feito a fiscalização.

Por fim, a impugnante pede sejam acolhidas as alegações para anular o crédito tributário, julgando-se insubsistentes os autos de infrações de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, e requer a produção de todos os meios de prova admissíveis em direito, como prova testemunhal, pericial, documental, juntada de documentos em nova oportunidade, entre outros.

É o relatório.

A impugnação foi julgada parcialmente procedente tão somente para ajustar os montantes de multas isoladas pela falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, conforme quadro abaixo:

Mês (Ano de 2010)	Multa Isolada - IRPJ (em R\$)			Multa Isolada - CSLL (em R\$)		
	Auto de Infração	Valor Correto	Valor Exonerado	Auto de Infração	Valor Correto	Valor Exonerado
fevereiro	326.266,56	163.133,28	163.133,28	0,00	0,00	0,00
março	702.886,99	351.443,50	351.443,49	184.280,64	92.140,32	92.140,32
abril	521.274,24	260.637,12	260.637,12	60.355,28	30.177,64	30.177,64
maio	0,00	0,00	0,00	21.726,76	10.863,38	10.863,38
julho	10.000,00	5.000,00	5.000,00	0,00	0,00	0,00
Total	1.560.427,79	780.213,90	780.213,89	266.362,68	133.181,34	133.181,34

A ementa do acórdão ora guerreado restou consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

LUCRO REAL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. DESCARACTERIZAÇÃO. INCENTIVOS FISCAIS. ISENÇÃO OU REDUÇÃO DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO.

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.

Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

SUDENE. INCENTIVO FISCAL. REDUÇÃO DE IRPJ.

O reconhecimento do direito à redução do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração, na área de atuação da SUDENE, é de competência da unidade da Secretaria da Receita Federal a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica e constitui uma das condições sem a qual a empresa não poderá usufruir o benefício.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL/PIS/COFINS.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. NÃO VINCULAÇÃO. AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento. As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE PAGAMENTO.

Nos casos de falta de pagamento, o tributo lançado de ofício será acompanhado, em regra, de multa de 75% (setenta e cinco por cento), calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo não recolhido.

ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL NÃO PAGAS. MULTA ISOLADA.

À luz do art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430, de 1996, sobre as estimativas de IRPJ e CSLL não pagas dentro do período de apuração incide a multa de ofício isolada de 50%.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A diligência/perícia é reservada à elucidação de pontos duvidosos que exijam esclarecimentos especializados e/ou outros esclarecimentos para o deslinde da questão. Não havendo motivos relevantes que justifiquem a realização deste procedimento, por estarem presentes nos autos os elementos necessários ao deslinde das questões de fato e de direito, torna-se prescindível para solução do litígio.

MOMENTO DE APRESENTAÇÃO DA PROVA.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235, de 1972, o que não se logrou atender nesse caso.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Impugnação Procedente em Parte Crédito

Tributário Mantido em Parte

Irresignada com a decisão de piso, a contribuinte interpôs o recurso voluntário sob análise. Na peça recursal em síntese, a recorrente lançou as seguintes alegações:

- A Lei Complementar n.º 160/2017 estabelece que todas as subvenções governamentais de ICMS configuram subvenções para investimento. A norma deve ser aplicada aos processos ainda não definitivamente julgados por determinação expressa e tem eficácia retroativa nos termos do art. 106, I, do Código Tributário Nacional;

- Ainda assim, mesmo que não sobreviesse a lei complementar, os créditos presumidos de ICMS configuram subvenção para investimento e não devem ser computados no lucro operacional para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ. Estaria configurada a intenção do ente subvencionador de incentivar a implantação ou expansão do empreendimento e, em contrapartida, a recorrente *efetivamente realizou investimentos tanto na implantação de nova fábrica como na expansão das já existentes, assim como contratou número considerável de empregados*. Ademais, o incentivo fiscal foi registrado como reserva de capital;

- Quanto ao direito à redução do IRPJ incidente sobre o lucro da exploração, comprovou o direito material por meio do Laudo Constitutivo n.º 126/2003 e da Portaria DAI/ITE n.º 0221 (Ministério da Integração – SUDENE). No que diz respeito ao reconhecimento do direito ao benefício fiscal pela unidade da RFB, argumentou que

a decisão recorrida se afigura equivocada, (i) seja por que não atentou que ‘o reconhecimento do direito à redução IRPJ’ é um ‘**ato declaratório com efeitos retroativos**’; (ii) seja por que desconsiderou que, em virtude das peculiaridades do caso, sobretudo da demora na apreciação do pedido de reconhecimento do direito à redução do IRPJ, pelo menos até o ano-calendário 2011, a recorrente teria direito ao referido benefício fiscal;

- Configurando-se a subvenção para investimento, também seriam incabíveis os lançamentos reflexos de CSLL, PIS e COFINS;

- A multa de ofício seria inaplicável na espécie por ausência de culpa da contribuinte.

- Pugna pelo direito de apresentar documentos na fase recursal.

Ao final, pediu a reforma da decisão de piso e a desconstituição dos créditos tributários lançados de ofício.

Na primeira oportunidade que esta Turma teve para apreciar o recurso voluntário, houve a conversão do julgamento em diligência para verificação dos requisitos para a fruição do benefício fiscal decorrente dos créditos presumidos de ICMS, nos seguintes termos:

Diante do quadro traçado acima, voto por converter o presente julgamento em diligência para que o processo seja remetido à unidade de origem e a autoridade administrativa:

(i) intime a contribuinte a comprovar o cumprimento, por parte do Estado da Paraíba, das exigências tratadas pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, com fulcro nos artigos 3º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017;

(ii) realize as verificações que entender necessárias e elabore relatório conclusivo acerca do cumprimento, por parte da contribuinte:

(ii.a) das exigências do Estado da Paraíba como contrapartida para o deferimento dos créditos de ICMS; e (ii.b) das exigências do artigo 18 da Lei nº 11.941/2009 (conversão em lei da MP nº 449/2008) para a fruição do benefício fiscal relativo às subvenções para investimento.

(iii) intime a contribuinte a se manifestar sobre as conclusões da diligência no prazo de 30 (trinta) dias.

A autoridade diligenciadora, após os procedimentos, elaborou Relatório de Diligência com as seguintes conclusões:

1. DAS CONCLUSÕES DA DILIGÊNCIA

Do exame dos fatos acima expostos, atendendo ao despacho da nobre julgador (folhas 844 a 848), para verificar o cumprimento da legislação tributária no que pese as determinações contidas no art. 3º da LC 160/2017 e, estabelecida pelo CONFAZ no Convênio ICMS 190/2017. Passa-se a fazer os seguintes esclarecimentos:

1) que foram comprovados o cumprimento, por parte do Estado da Paraíba, das exigências tratadas pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª contidas no Convênio ICMS 190/2017, do CONFAZ, com fundamento nos artigos 3º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017;

2) que houve alterações na legislação do Estado da Paraíba, sobre a concessão do crédito presumido do ICMS, tendo sido retificadas as Resoluções nº 021/2008 e 022/2008, pelas Resoluções nº 014/2017 e 15/2017, passando o incentivo do ICMS ser calculado em relação a totalidade da produção própria, ao invés do incremento de produção sobre o que excedesse a média dos últimos 24 meses, estabelecida no artigo 3º, inciso III, parágrafo sexto da Legislação do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba – FAIN;

3) restou evidente nos autos, que inexistente qualquer contrapartida por parte da pessoa jurídica fiscalizada para com o tesouro estadual, comprovando-se que as isenções ou

reduções do ICMS se classificam como subvenção para custeio. Logo a empresa Brastex S.A., se utilizou do incentivo fiscal de redução de ICMS, sem a necessidade de aplicação dos recursos em bens e direitos para expansão de empreendimento econômico. Portanto, o benefício fiscal concedido nos termos da legislação do Estado da Paraíba se qualifica de subvenção para custeio, não podendo ser excluída na determinação do lucro real.

Intimada a se manifestar acerca do Relatório de Diligência, a contribuinte asseverou:

Considerando a Cláusula Quinta dos referidos Termos de Acordos – TARE, corroborados pela Cláusula Primeira do Primeiro Termo Aditivo ao Protocolo de Intenções, resta indubitável a contrapartida prestada pela contribuinte para com o Estado da Paraíba com relação à modernização de ambas as suas Unidades, o que também restou cabalmente comprovado através de diversos documentos contábeis (tais como os Balanços, onde se pode constatar os investimentos realizados na modernização dos parques industriais), bem como demais informações prestadas ao Departamento de Administração de Incentivos / Gerência de Vistoria – CINEP, documentos estes anexos ao Processo, não restando, pois, a menor dúvida no que se refere à contrapartida por parte da empresa para com o tesouro estadual, e, portanto resta comprovado mais uma vez que o benefício fiscal concedido às empresas Brastex S.A (Unidade I – João Pessoa) e Brastex S.A (Unidade II – Santa Rita), se qualifica como Subvenção para Investimento, afastando qualquer tributação sobre o benefício obtido. Ressalte-se, ainda, que os CAGEDES já juntados aos autos também comprova que a contribuinte, em atendimento às contrapartidas exigidas pelo tesouro estadual, implementou o número de postos de trabalho, restando evidente, também sob esta perspectiva, que o benefício fiscal em questão se trata de subvenção de investimento.

Em essência, era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

Delineamento da matéria controvertida.

Em apertada síntese, conforme relatado anteriormente, a autoridade fiscal identificou três infrações que deram azo aos lançamentos de ofício de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS), a saber:

O lançamento do IRPJ se refere a (I) exclusões indevidas na apuração do lucro real correspondentes ao benefício fiscal de redução de ICMS, com a obtenção de créditos presumidos, concedido pelo Estado da Paraíba, por não possuírem vinculação com aplicação dos recursos em bens e direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico; (II) insuficiência de recolhimento de IRPJ pelo fato de a pessoa jurídica não estar amparada pelo benefício fiscal de redução do imposto, calculado sobre o lucro da exploração; (III) multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada decorrente da compensação de prejuízos fiscais em montantes superiores aos existentes.

A autoridade julgadora de piso, no acórdão ora recorrido, manteve os lançamentos relativos às duas primeiras infrações e ajustou os valores das multas relativas à terceira infração.

No recurso voluntário, quanto ao mérito, a contribuinte insurgiu-se somente em relação às duas primeiras infrações. Não foi devolvida para cognição desta segunda instância administrativa a matéria relativa às multas isoladas pelo recolhimento insuficiente das estimativas de IRPJ e CSLL.

Destarte, três são as matérias de mérito devolvidas para apreciação da segunda instância de julgamento administrativo, a saber, (i) a caracterização dos créditos de ICMS como *subvenções para investimento*; (ii) o direito à redução do IRPJ conforme benefício fiscal relativo à SUDENE; e (iii) o reflexo na apuração dos tributos CSLL, PIS e COFINS.

Subsidiariamente, a recorrente insurge-se contra a multa de ofício por ausência de culpa e pela aplicação do disposto no artigo 112 do CTN.

Mérito.

Caracterização do incentivo fiscal do Estado da Paraíba como subvenção para investimento.

Em que pese as demais alegações lançadas pela recorrente, peço *vênia* para deixar de abordá-las e adotar como razão de decidir as profundas alterações promovidas pela Lei Complementar nº 160/2017 nas normas jurídicas atinentes aos incentivos fiscais promovidos pelos entes federados na forma de créditos presumidos de ICMS.

Inicialmente, é preciso ressaltar que, dentro do contexto normativo anterior à Lei Complementar nº 160/2017, concordo com a interpretação feita pela fiscalização e pela autoridade julgadora de piso quanto aos efeitos tributários para fins de IRPJ e CSLL do incentivo por meio de créditos presumidos de ICMS objeto do presente processo. Tais créditos de ICMS configuravam *subvenções para custeio* e, dessa forma, deveriam ser tributadas para fins de IRPJ e CSLL. Em rápidas palavras, é de se dizer que o incentivo ora sob análise afetava diretamente o resultado corrente da empresa, tornando-a mais lucrativa no próprio ano-calendário. Essa é a essência da *subvenção para custeio*. Diferentemente, a *subvenção para investimento* não tem o condão de afetar o lucro no próprio ano-calendário, mas serve para ampliar seu ativo (fixo, investimento) para que esta produza lucros no futuro.

Entretanto, sobreveio a Lei Complementar nº 160/2017, que trouxe forte inovação à matéria.

Para que se compreenda a inovação da lei complementar, basta dizer que ela fixou que todos os incentivos, benefícios fiscais ou financeiros fiscais de ICMS passaram a pertencer à classe das *subvenções para investimento*.

A meu sentir, a Lei Complementar nº 160/2017 tem fundamento de validade no disposto no artigo 146, I, da Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

[...]

Assim, o que fez o legislador complementar, com foco na resolução de conflito de competência em matéria tributária entre a União e os Estados (e Distrito Federal) foi impedir que a União, ao examinar as subvenções dadas pelos entes federados sob a forma de créditos de ICMS, para fins de apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, analisasse se as condições e requisitos exigidos pelos entes configurariam efetivamente, em seu entendimento, *estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*.

Dito em outras palavras, a legislação complementar permitiu que o ente federado passasse a poder considerar politicamente de forma ampla o que seja *estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos* a fim de criar um incentivo fiscal na forma de crédito de ICMS e para que este pudesse ser considerado *subvenção para investimento*.

Neste diapasão, portanto, tais considerações não estariam mais na esfera de competência da União e não haveria mais a necessidade de a lei estadual dirigir os recursos exclusivamente para a aquisição de ativos permanentes, que iriam produzir lucros no futuro.

Com essa alteração, as subvenções feitas pelos entes federados sob a forma de créditos presumidos de ICMS passam a poder afetar os lucros líquidos das pessoas jurídicas beneficiárias, sem que tais incentivos percam a qualidade de *subvenção para investimento*.

Entretanto, a norma veiculada pela LC 160/2017 não afastou a possibilidade de exame do fiel cumprimento, por parte da entidade beneficiária, dos requisitos e condições para o recebimento da subvenção de ICMS. Ou seja, caso a pessoa jurídica desvie e não utilize os créditos recebidos do Estado na *implantação ou expansão do empreendimento econômico*, conforme as regras estabelecidas pelo ente federado, não terá direito à fruição do benefício fiscal concedido pela União, em relação ao IRPJ e à CSLL.

Todavia, no caso vertente, tal verificação ficou prejudicada tendo em vista que a diligência realizada pela autoridade administrativa da RFB não trouxe elementos que pudessem demonstrar se a contribuinte havia ou não cumprido com os requisitos exigidos pela norma estadual. Compulsando os autos, vejo que a legislação do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba – FAIN (Decreto nº 17.252/1994 do Estado da Paraíba e alterações) exige como requisitos para a concessão do benefício que a empresa apresente

requerimento dirigido ao Conselho Deliberativo do Fundo, acompanhado de projeto, em que indique os investimentos onde serão aplicados os recursos solicitados e demonstre sua capacidade de pagamento.

Portanto, seria de se verificar se a empresa apresentou tal projeto e se o Estado da Paraíba exerce um controle sobre a utilização dos recursos transferidos à entidade privada de maneira que se possa examinar se esta efetivamente faz jus ao benefício que ora se configura como *subvenção para investimento*. Entretanto, a autoridade diligenciadora nada trouxe neste sentido, limitando-se a asseverar de forma genérica:

restou evidente nos autos, que inexistiu qualquer contrapartida por parte da pessoa jurídica fiscalizada para com o tesouro estadual, comprovando-se que as isenções ou reduções do ICMS se classificam como subvenção para custeio. Logo a empresa Brastex S.A., se utilizou do incentivo fiscal de redução de ICMS, sem a necessidade de aplicação dos recursos em bens e direitos para expansão de empreendimento econômico. Portanto, o benefício fiscal concedido nos termos da legislação do Estado da Paraíba se qualifica de subvenção para custeio, não podendo ser excluída na determinação do lucro real.

No que diz respeito aos requisitos veiculados pelo artigo 18 da Lei nº 11.941/2009 para fruição do benefício fiscal relativo às subvenções para investimento, impende ressaltar que a recorrente asseverou na peça recursal que escriturou corretamente as contrapartidas dos incentivos. Cito trecho que trata da matéria:

Como se não bastasse, o referido incentivo fiscal, por todo esse período, tem sido registrado como reserva de capital, bem como tem sido utilizado em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e para absorver superveniências passivas e ativas.



Por conseguinte, duvida inexistente que a recorrente atendeu a todos os requisitos do art. 18 da Lei nº 11.941/2009, de modo que os valores relativos ao crédito presumido de ICMS não estão sujeitos à incidência do IRPJ, senão vejamos:

[...]

Dessa forma, demonstradas a) a intenção do órgão público subvencionador, b) o fim para a qual foram instituídos e c) o cumprimento dos requisitos previstos no art. 18 da Lei nº 11.941/2009, resta patente que os benefícios do FAIN-PB se caracterizam como subvenções de investimento.

Acerca desta matéria, nada trouxe o relatório da diligência. Tem-se portanto, como incontroversa a correta contabilização das contrapartidas dos créditos presumidos de ICMS.

Por fim, é de se registrar que, na espécie, havia mais uma condicionante para a fruição da norma veiculada pela LC 160/2017.

O artigo 10 da LC 160/2017 também incluiu na classe das *subvenções para investimento* os benefícios e incentivos de ICMS *instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual*

publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar. O incentivo fiscal em debate neste processo encontra-se exatamente nesta hipótese.

Todavia, neste caso, a fruição do benefício exige que o Estado cumpra os requisitos de publicação, registro e depósito de atos e documentos conforme artigo 3º do diploma legal.

Os prazos para os Estados, bem como o próprio CONFAZ, cumprirem as determinações do artigo 3º da LC 160/2017 foram estabelecidos no Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

Estes requisitos foram implementados pelo Estado da Paraíba, conforme atestado pela própria autoridade diligenciadora. A recorrente juntou aos autos o Decreto nº 38.179, de 26/03/2018, que traz a publicação das normas relativas ao incentivo fiscal sob análise. No sítio do CONFAZ na internet, está publicado o Certificado de Registro e Depósito – SE/CONFAZ nº 35/2018, que atesta o registro e depósito dos atos conforme o Decreto nº 38.179/18.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo tem sido firme, nestes casos, no sentido de dar provimento aos recursos voluntários, conforme se pode observar nos seguintes precedentes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §4º E §5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. DISTRITO FEDERAL. CONFAZ. ATIVO PERMANENTE.

A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30.

Com a publicação, registro e depósito do incentivo do Distrito Federal em discussão nos autos, perante o CONFAZ, não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30.

O investimento em ativo permanente não consta do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, sendo improcedente o lançamento fundado em tal exigência. (Acórdão CARF nº 9101-003.841, de 03/10/2018)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano - calendário: 2010

CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA. DISPENSABILIDADE. FUNDAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO. CONFAZ. SÍTIO.

É dispensável a conversão em diligência, com o sobrestamento em diligência, quando a conferência a respeito do registro em reserva de lucros não consta do lançamento tributário e o cumprimento das cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190/2017 podem ser verificadas no sítio do CONFAZ.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano - calendário: 2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30. REQUISITOS.

Aplica - se a Lei Complementar nº 160, de 2017, aos processos pendentes, desde q ue atendidos os requisitos do art. 30. (Acórdão CARF nº 9101-004.196, de 09/05/2019)

Assim, neste tópico, voto por dar provimento ao recurso de ofício. Destaco que, por força do disposto no artigo 21, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 11.941/2009, a decisão de reconhecer o incentivo fiscal como subvenção para investimento implica também a exclusão do mesmo da base de cálculo de PIS e COFINS.

Redução do IRPJ – benefício fiscal relativo à SUDENE.

Em relação a esta matéria, a recorrente trouxe duas linhas de argumentação para contrapor a decisão vergastada:

a decisão recorrida se afigura equivocada, (i) seja por que não atentou que ‘o reconhecimento do direito à redução IRPJ’ é um ‘**ato declaratório com efeitos retroativos**’; (ii) seja por que desconsiderou que, em virtude das peculiaridades do caso, sobretudo da demora na apreciação do pedido de reconhecimento do direito à redução do IRPJ, pelo menos até o ano-calendário 2011, a recorrente teria direito ao referido benefício fiscal;

Passo a examinar as alegações.

Inicialmente, a recorrente alega que obteve junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, em momento posterior, “*o reconhecimento do direito à redução do IRPJ com base em Laudo Constitutivo da SUDENE idêntico ao que se embasou para gozar do benefício fiscal nos anos-calendário 2009 e 2010*”.

Destarte, pede que se atribua ao Despacho Decisório uma eficácia retroativa de modo a perfectibilizar o gozo do benefício nos anos-calendário 2009 e 2010.

Tenho que a tese da contribuinte não deve prosperar.

Ora, o benefício fiscal em comento diz respeito ao preenchimento de determinadas condições jurídicas e fáticas que dão azo à sua fruição. O Laudo emitido pela SUDENE serve justamente como elemento probatório de matéria de fato para que a RFB possa examinar se o sujeito passivo faz ou não jus ao benefício fiscal. Portanto, descabe a pretensão de dar eficácia retroativa a um ato administrativo emitido pela RFB em momento posterior com base em Laudo da SUDENE diverso do aqui tratado.

É exatamente o caso dos autos. É de se destacar que o motivo para o indeferimento do pedido inicial foi a falta de entrega – mesmo após diversas intimações – justamente da via original do Laudo Constitutivo da SUDENE e do protocolo do projeto junto à SUDENE/ADENE. A falta destes elementos impediu que a RFB pudesse examinar, não apenas

no aspecto formal, mas também no material, se a contribuinte tinha direito ao benefício fiscal pleiteado. É o que se observa no seguinte trecho do Parecer n.º 562/2005 – SAORT/DRF/JPA:

10.1 A simples leitura dos trechos grifados e sublinhados, acima, revelaria /| que para situar o caso concreto em qualquer uma das QUATRO situações apontadas, \L é necessário que venha ao processo o **Protocolo do projeto junto à SUDENE/ADENE**, para permitir que se verifique a DATA DA PROTOCOLIZAÇÃO DO PROJETO DE MODERNIZAÇÃO.

11. O artigo 2.º do Regulamento dos Incentivos Fiscais Administrados pela Agência de Desenvolvimento do Nordeste - ADENE - Anexo 1 da Resolução 2 de 25/04/2005 do Diretor-Geral da ADENE (DOU de 13/06/2005) dispõe que a competência para reconhecer o direito da redução do imposto de renda será da Unidade da Secretaria da Receita Federal - SRF da jurisdição onde estiver localizada a pessoa jurídica, devendo o pedido estar instruído com o **original do laudo constitutivo expedido pela ADENE**.

12. A prova deve preencher o requisito de autenticidade, devendo ser apresentada no original sempre que possível. A admissibilidade de xerocópias de documentos particulares está condicionada à sua autenticação, a vista dos respectivos originais, na repartição onde devam ser produzidas as provas. Em quaisquer outras situações, não podem ser admitidas as xerocópias de documentos particulares, uma vez que estas não se prestam para que a autoridade julgadora administrativa forme sua livre convicção sobre a autenticidade desses documentos e de sua contemporaneidade com os fatos a que se referem.

[...]

13. Permanecem descumpridos os requisitos formais e/ou materiais abaixo indicados, apesar de reiteradamente intimada a requerente conforme as Intimações SAORT/DRF/JPA n.ºs 12/2005, 87/2005 e 138/2005 (fls. 12/13; 36/38 e 40/42), sendo que, da última, a PJ interessada tomou ciência em 04/10/2005, permanecendo inerte até a presente data:

a) Protocolo do projeto junto à SUDENE/ADENE;


b) Laudo apresentado no Constitutivo n.º ORIGINAL (artigo 0126/2003, de 31/03/2003, **COMPLETO** apresentado no ORIGINAL (artigo 2º do Regulamento dos Incentivos Fiscais Administrados pela Agência de Desenvolvimento do Nordeste - ADENE - Anexo 1 d Resolução 2 de 25/04/2005 do Diretor-Geral da ADENE (DOU de 13/06/2005); e

c) Apresentação do original dos ESTATUTOS SOCIAIS de 30/04/2003, para atendimento do disposto no parágrafo único do artigo 5º do Decreto 83.936 de 06/09/1979 (DOU de 10/09/1979).

14. O artigo 40 da Lei 9.784 de 29/01/1999 estabelece que quando dados, atuações ou documentos solicitados ao interessado forem necessários à apreciação de pedido formulado, o não atendimento no prazo fixado pela Administração para a respectiva apresentação implicará arquivamento do processo. (grifos do original)

Veja-se que o Despacho Decisório emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em João Pessoa com base no Parecer n.º 012/2013 deferiu em parte o pedido de reconhecimento do direito à redução do IRPJ fundado no Laudo Constitutivo n.º 0147/2011, emitido pela Superintendência do Desenvolvimento d Nordeste – SUDENE em 23/11/2011.

Os efeitos devem ser prospectivos. O próprio parecer n.º 012/2013 destaca que o pedido anterior havia sido indeferido:

 Trata-se de repetição de pedidos anteriormente feitos (fls. 002 e 028) e **NÃO ADMITIDOS** mediante os DESPACHOS DECISÓRIOS (fls. 029 e 041/042) proferidos com base nos PARECERES SAORT/DRF/JPA, N.ºs : 086/2012 de 15/02/2012 e 240/2012 de 11/06/2012 (fls. 025/027 e 037/039), respectivamente.

Aliás, na decisão administrativa, ao invés de convalidar o pedido anterior, o Parecer expressamente exclui o montante que constava no pedido anterior:

11. O LAUDO CONSTITUTIVO N.º 0126/2003 (fls. 058/061) tratou de benefício idêntico ao ora pleiteado com término previsto para o ano calendário de 2011, referente a 6.000 toneladas/ano, concomitando, no referido ano calendário, e nessa parte, com o benefício objeto da presente postulação que se refere a 8.820 toneladas/ano. Desse modo, **em relação ao ano calendário 2011 o presente parecer alcança apenas 2.820 (8.820 – 6.000) toneladas.**

Quanto à segunda linha argumentativa, penso que também não há de ser acolhida.

A recorrente também aduz que houve uma demora na apreciação do pedido de reconhecimento do benefício e que, portanto, deveria gozar deste pelo menos até o ano-calendário 2011. Cito excerto da peça recursal:

Por outro lado, em virtude da demora na apreciação do pedido de reconhecimento do direito à redução do IRPJ, pelo menos até o ano-calendário 2011, a recorrente teria direito ao referido benefício fiscal.

É que, embora a ora recorrente tenha protocolizado, em 21/08/2003, o seu pedido de reconhecimento de isenção junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil (Processo n.º 11618.002146/2003-17), tal pleito somente fora definitivamente indeferido no ano de 2012, de modo que, pelo menos, até o ano-calendário de 2011 a recorrente poderia gozar do benefício fiscal, conforme estabelecido nos §§ 1º e 2º, do art. 3º, do Decreto n.º 4.213/2002:

Todavia, os fatos não se passaram como a recorrente faz parecer. Não houve a demora na apreciação do pedido protocolado em 2003 que teria levado a uma decisão final somente 2012!

A decisão relativa ao pedido formulado em 2003 foi em 2005. E a impugnação desta decisão, entregue em 2006, foi intempestiva. Vamos aos fatos.

O parecer n.º 562/2005 – SAORT/DRF/JPA, que indeferiu o pleito formulado em 2003, foi emitido em 22/11/2005. O Despacho Decisório é da mesma data. A ciência ocorreu em 05/12/2005. A impugnação foi protocolada em 17/01/2006.

Em 22/06/2007, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza julgou a impugnação intempestiva. Esta decisão era definitiva.

Portanto, nos anos-calendário 2009 e 2010, que são o período dos fatos geradores objeto deste processo, não havia qualquer pendência de decisão administrativa. O pedido havia sido negado.

Somente em 11/08/2011 a contribuinte reapresentou o pedido de reconhecimento do direito à redução do IRPJ conforme o Laudo Constitutivo nº 0126/2003. Este pedido não foi conhecido pela RFB. Destaco trecho do Parecer:

12. Em 11/08/2011, a empresa promoveu REAPRESENTAÇÃO DO PEDIDO DE RECONHECIMENTO DO DIREITO À REDUÇÃO DO IRPJ (fl. 120), no E-Processo Administrativo 10647.720607/2011-47 que foi juntado por ANEXAÇÃO aos presentes autos conforme Termos de fls. 118; 134 e 136 e Despachos de fl. 135 e cujas folhas tomaram a numeração de 119 a 133.

13. NÃO HÁ PREVISÃO LEGAL PARA TAL REAPRESENTAÇÃO. Desse modo, as manifestações constantes do presente Parecer não devem ser confundidas com juízo de valor acerca do mérito da aludida REAPRESENTAÇÃO do pedido que não deve sequer ser conhecida.

14. Para o indeferimento em sede de apreciação de mérito existe previsão para Manifestação de Inconformidade (§ 3.º do artigo 3.º do Decreto 4.213 de 26/04/2002 e § 3.º do artigo 60 da IN/SRF 267/2002), direito que foi exercido pela PJ interessada (fls.064/073) e mereceu o Acórdão de fls.,091/095, por ser INTEMPESTIVA, demonstrando total descaso da empresa para com o incentivo fiscal em relação ao qual, somente agora, ao desamparo de qualquer respaldo legal por mínimo que seja, passou a se interessar. (grifei)

Feitas as considerações acima, tenho que a decisão de primeira instância enfrentou a matéria com acuidade, motivo pelo qual tenho que deve ser mantida por seus próprios méritos e adoto suas razões como minhas:

DA REDUÇÃO DO IRPJ - BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO PELA SUDENE - INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS

A fiscalização constatou que a Brastex informou na DIPJ dos anos-calendário de 2009 e 2010 valores de redução de 75% e 12,5% de IRPJ, associando tais benefícios ao Laudo Constitutivo nº 126/2003 e à Portaria DAI/TE nº 0221/99, alegando atividade incentivada na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE). No entanto, o direito à tal redução não foi reconhecido pela Receita Federal mediante Despacho Decisório com base no Parecer nº 562/2005 - Saort/DRF/JPA, em virtude de a contribuinte não satisfazer as condições para o gozo do benefício, sendo, assim, indevida a dedução realizada.

Nas palavras da autoridade fiscal (fls. 504 a 506):

[...]A empresa Brastex S.A. requereu o reconhecimento do benefício fiscal junto à Receita Federal em relação ao Laudo Constitutivo nº 126/2003 através dos processos administrativos nº 11618.002146/2003-17 e 10467.720607/2011-47, nos quais indicam como atividade incentivada a modernização em relação “Fabricação de fios de algodão”. No processo administrativo nº 11618.002146/2003-17, a Pessoa Jurídica requereu o Reconhecimento do Direito à Redução do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e adicionais restituíveis de 75%, alegando atividade incentivada na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), em setor da economia prioritário para o desenvolvimento regional, instruiu o pedido com cópia do Laudo Constitutivo nº 0126/2003, de 31/03/2003.

No entanto o direito à redução não foi reconhecido pela Receita Federal, conforme Parecer nº 562/2005 - Saort/DRF/JPA (folhas 132 a 143), que se baseou no disposto nos parágrafos 3º, 4º e 5º do artigo 60 da IN/SRF 267/2002, devido o interessado não ter juntado ao processo a comprovação de sua situação fiscal junto à SRF e ao CADIN, logo, não se juntou a tela relativa à Certidão Negativa ou Positiva de Débitos de

Tributos e Contribuições Federais, com efeito de negativa, emitida pela Secretaria da Receita Federal (SRF) e a tela do sistema CADIN.

O Contribuinte Fiscalizado apresentou Manifestação de Inconformidade, porém não foi conhecida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE).

O segundo processo administrativo n.º 10647.720607/2011-47 promoveu a reapresentação do Pedido de Reconhecimento do Direito à Redução do IRPJ, cujo processo foi juntado por anexação ao anterior. Entretanto o pedido foi negado, por absoluta falta de amparo legal para sua reapresentação por meio do Parecer n.º 564/2011 – Saort/DRF/JPA (folhas 149 a 156).

Em virtude de o contribuinte não satisfazer as condições para o gozo do benefício, pela ausência do reconhecimento deste pela Receita Federal, revela indevida a dedução realizada na apuração do IRPJ devido sobre o Lucro Real, dos períodos-base de 2009 e 2010, conforme art. 3º do Decreto 4.213, de 26/04/2002 e arts. 59 e 60 da IN/SRF 267/2002, constituindo-se inobservância aos requisitos legais.

Nas respostas apresentadas pela Pessoa Jurídica em 20/10/2014 e 23/10/2014, não houve qualquer esclarecimento sobre a utilização indevida da isenção e redução do imposto de renda sobre o lucro da exploração. Na resposta datada de 21 de novembro de 2014, ocorreu a juntada da Portaria DAI/ITE n.º 0221/99, referente ao Ato Concessório da Resolução de 12,5%, sem qualquer esclarecimento adicional.

Diante dos fatos narrados, constatou-se a inobservância de requisitos legais necessários ao gozo do incentivo fiscal, ocasionado pelo não reconhecimento pela Receita Federal, da isenção e redução do Imposto de Renda, em relação ao Laudo Constitutivo n.º 126/2003, para os anos-calendário de 2009 e 2010.

Por conseguinte, lançaram-se os valores do imposto de renda, deduzidos indevidamente, constantes na escrituração contábil (ECD), cujas importâncias foram, respectivamente: R\$ 56.284,63 e R\$ 932.653,95.

Tendo em vista que o Contribuinte calculou o Imposto de Renda com base nos valores informados na DIPJ de 2009 e 2010 (R\$ 78.579,27 e R\$ 1.247.855,43), a diferença entre o valor do imposto escriturado na ECD e o informado na DIPJ, foi cobrada como despesa sem comprovação.

Como fundamento legal para glosa de redução e isenção do imposto relativo ao incentivo fiscal tem-se os arts. 544, 551, 552 e 553 do RIR/99, combinado com o art. 2º da Medida Provisória n.º 2.199-14/01, Decreto n.º 4.313/2002 e Instrução Normativa SRF n.º 267, de 2002.

[...]

A impugnante argumenta que possui direito à isenção outorgada pela SUDENE, nos termos das Leis n.º 4.239, de 1963, e 9.532, de 1997, conforme o Laudo Constitutivo n.º 0126/2003, materializada por meio da redução do IRPJ e adicionais não restituíveis no percentual de 75%, pelo prazo de 10 anos (anos-calendário de 2002 a 2011).

Destaca que tão logo recebeu o referido benefício, no dia 21/08/2003 protocolou pedido de reconhecimento de isenção junto à Secretaria da Receita Federal (Processo n.º 11618.002146/2003-17), sendo que o requerimento ficou por mais de 2 anos paralisado, sem qualquer movimentação processual, e depois foi indeferido mediante Despacho Decisório proferido com base no Parecer n.º 562/2005-SAORT/DRF/JPA (fls. 132/143), por um mero erro formal, uma vez que a contribuinte não teria juntado o documento original do Laudo Constitutivo n.º 0126/2003.

Informa que não foi conhecida a manifestação de inconformidade protocolada em face da decisão denegatória. Assim **"buscando sanar o simplório equívoco formal, a contribuinte apresentou novo pedido de reconhecimento, o qual não foi conhecido, através de julgamento proferido em 22/11/2011, tendo a decisão transitado em julgado apenas no ano de 2012"**.

A contribuinte entende, assim, que até o ano de 2011 gozava plenamente da redução de 75% do IRPJ, nos termos do Laudo Constitutivo n.º 0126/2003, pois **"o art. 3.º, §§1.º e 2.º, do Decreto n.º 4213/2002, dispõe que o pedido de reconhecimento de isenção deverá ser apresentado à Secretaria da Receita Federal (tal como o fez a ora dependente), e, não havendo julgamento no prazo de 120 dias, o contribuinte poderá gozar plenamente da isenção pretendida, enquanto não sobrevier decisão irrecurável"**.

Pois bem, o Despacho Decisório que indeferiu o pedido de reconhecimento do direito à redução do IRPJ, com base no Parecer n.º 562/2005-SAORF/DRF/JPA, de 22/11/2005, foi cientificado à pessoa jurídica via postal em 05/12/2005, e somente em 17/01/2006 foi protocolada manifestação de inconformidade, que não foi conhecida mediante o Acórdão n.º 08-10.987 - 3a. Turma da DRJ/FOR, de 22/06/2007, por ter sido apresentada intempestivamente (fls. 132 a 148).

Houve reapresentação de pedido de isenção pela contribuinte, o qual não foi conhecido mediante Despacho Decisório de 22/11/2011, com base no PARECER N.º 564/2011 - SAORT/DRF/JPA, que dispõe (fls. 149 a 152):

[...]

Assunto: Processual

Ementa: PEDIDO DE RECONHECIMENTO DO DIREITO A REDUÇÃO DO IRPJ E ADICIONAIS NÃO RESTITUÍVEIS. EMPREENDIMENTO INDUSTRIAL. SETOR PRIORITÁRIO PARA DESENVOLVIMENTO REGIONAL. ÁREA DE ATUAÇÃO DA SUDENE. INDEFERIMENTO. REAPRESENTAÇÃO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Indeferido o pedido, por falta de previsão legal não cabe reapresentação ainda que sanados os motivos que deram causa ao indeferimento.

PEDIDO NÃO CONHECIDO

[...]

2. A postulação foi formalizada por intermédio do PEDIDO DE RECONHECIMENTO DO DIREITO À REDUÇÃO DO IRPJ, de fl. 02, instruída com cópia xerox do LAUDO CONSTITUTIVO N.º 0126/2003, de 31/03/2003, expedido nos autos do processo n.º 35.700/79, pela ADENE - Agência de Desenvolvimento do Nordeste, vinculada ao Ministério da Integração Nacional (fls. 03/06).

*3. O artigo 2º do Regulamento dos Incentivos Fiscais Administrados pela Agência de Desenvolvimento do Nordeste - ADENE - Anexo 1 da Resolução 2 de 25/04/2005 do Diretor-Geral da ADENE (DOU de 13/06/2005), então em vigor, dispunha que a competência para reconhecer o direito da redução do imposto de renda será da Unidade da Secretaria da Receita Federal - SRF da jurisdição onde estiver localizada a pessoa jurídica, devendo o pedido estar instruído com o **original do laudo constitutivo expedido pela ADENE.***

[...]

7. Depois de insistentemente intimada, a PJ interessada manteve-se inerte, permanecendo descumpridos os requisitos formais e/ou materiais que lhe foram

solicitados conforme as Intimações SAORT/DRF/JPA n.ºs 12/2005, teve oportunidade de atender aos diversos chamamentos desta repartição fazendária.

[...]

14. Para o indeferimento em sede de apreciação de mérito existe previsão para Manifestação de Inconformidade (§3º do artigo 3º do Decreto 4.213 de 26/04/2002 e §3º do artigo 60 da IN/SRF 267/2002), direito que foi exercido pela PJ interessada (fls.064/073) e mereceu o Acórdão de fls.,091/095, por ser INTEMPESTIVA, demonstrando total descaso da empresa para com o incentivo fiscal em relação ao qual, somente agora, ao desamparo de qualquer respaldo legal por mínimo que seja, passou a se interessar.

[...]

A Instrução Normativa SRF n.º 267, de 2002, que dispõe sobre os incentivos fiscais decorrentes do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, estabelece os seguintes procedimentos para reconhecimento do direito à redução do imposto:

[...]

Art. 58. O direito à isenção do imposto de que trata os arts. 70, 74, 81 e 85, uma vez reconhecido pelo órgão competente do Ministério da Integração Nacional (MI), será por ele comunicado aos órgãos da SRF.

RECONHECIMENTO DO DIREITO À REDUÇÃO DO IMPOSTO

Art. 59. O reconhecimento do direito aos incentivos de redução de que trata este Capítulo será submetido ao disposto nos arts. 60 e 61, obedecidas as demais normas vigentes sobre a matéria.

Art. 60. A competência para reconhecer o direito será da unidade da SRF a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica, devendo o pedido estar instruído com laudo expedido pelo MI.

§ 1º O titular da unidade da SRF decidirá sobre o pedido em cento e vinte dias contados da apresentação do requerimento à repartição fiscal competente.

§ 2º Expirado o prazo indicado no § 1º, sem que a requerente tenha sido notificada da decisão contrária ao pedido e enquanto não sobrevier decisão irrecurável, considerar-se-á a interessada automaticamente no pleno gozo da redução pretendida, a partir da data de expiração do prazo.

§ 3º Do despacho que denegar, parcial ou totalmente, o pedido da requerente, caberá manifestação de inconformidade para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), dentro do prazo de trinta dias, a contar da ciência do despacho denegatório.

§ 4º Torna-se irrecurável, na esfera administrativa, a decisão da DRJ que denegar o pedido.

§ 5º Na hipótese do § 4º, a repartição competente procederá ao lançamento das importâncias que, até então, tenham sido reduzidas do imposto devido, efetuando-se a cobrança do débito.

§ 6º A cobrança prevista no § 5º não alcançará as parcelas correspondentes às reduções feitas durante o período em que a pessoa jurídica interessada esteja em pleno gozo da redução de que trata o § 2º.

§ 7º O pedido de que trata este artigo deve estar completo em todos os requisitos formais e materiais, sem o quê não será admitido, podendo o requisitante, depois de sanado o vício, peticionar novamente.

§ 8º Na hipótese de não admissibilidade do pedido não fluirá o prazo de que trata o § 1º, enquanto não sanado o vício.

[...]

Portanto, a competência para reconhecer o direito à redução do imposto é da unidade da Receita Federal a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica, devendo o pedido estar instruído com a via original do laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional e estar completo em todos os requisitos formais e materiais.

O referido pedido não veio acompanhado da via original do laudo. Ou seja, não foram cumpridos os requisitos formais/materiais necessários. A DRF João Pessoa intimou a interessada pelo menos três vezes para saneamento do processo, mas as intimações não foram atendidas, sendo, assim, emitido o Despacho Decisório indeferindo o pleito.

Nos termos do citado art. 60 da IN SRF 267, de 2002, o titular da unidade da RFB decidirá sobre o pedido em 120 dias contados da apresentação do requerimento à repartição fiscal competente, sendo que o pedido deve estar instruído com o laudo expedido pelo MI e estar completo em todos os requisitos formais e materiais, sem o que não será admitido. Na hipótese de não admissibilidade do pedido não fluirá o referido prazo de 120 dias enquanto não sanado o vício.

Como vimos, o indeferimento do pedido de reconhecimento do direito à redução do IRPJ se efetivou mediante Despacho Decisório com base no Parecer nº 562/2005-SAORF/DRF/JPA, de 22/11/2005, cientificado à contribuinte via postal em 05/12/2005. A manifestação de inconformidade não foi conhecida mediante Acórdão nº 08-10.987 - 3a. Turma da DRJ/FOR, de 22/06/2007, por ter sido apresentada intempestivamente.

Entendo que mesmo sendo comprovado o direito material, nos termos da lei, o reconhecimento pela Secretaria da Receita Federal do Brasil tem cunho de declaração da existência do cumprimento do requisito para subsunção ao benefício.

Contudo, esse reconhecimento é, de acordo com a disposição legal, instruído pelo Parecer da SUDENE. A função do parecer é, portanto, comprobatória, prestando-se como prova necessária à instrução de processo de reconhecimento pela RFB. Sendo assim, a emissão de parecer da SUDENE não é mera obrigação acessória, mas sim procedimental, e essencial, para a instrução do reconhecimento do direito pela RFB.

Consta no próprio Laudo que "O presente Laudo Constitutivo deverá instruir o requerimento da pessoa jurídica acima indicada a ser apresentado à unidade da Secretaria da Receita Federal a que estiver jurisdicionada, de acordo com o estabelecido no art. 3º do Decreto nº 4.213, de 26 de abril de 2002" (fls. 589).

Portanto, o ato da SUDENE é exclusivo para fins de prova perante a Receita Federal, o que corrobora sua natureza procedimental e essencial com o escopo de instruir processo junto à RFB.

Temos então por premissa que o ato expedido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil é um ato que declara, vale dizer, chancela o direito do contribuinte à redução do IRPJ para o período desde a data em que existe a declaração de que estão preenchidos os requisitos para tal benefício. Essa declaração, consubstanciada em laudo constitutivo, emitido pelo Ministério da Integração Nacional, é prova necessária, sendo certo que só a partir dela tem-se o direito passível de reconhecimento pela RFB.

Portanto, o reconhecimento do direito à redução do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração, na área de atuação da SUDENE, é de competência da unidade da Secretaria da Receita Federal a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica e constitui uma das condições sem a qual a empresa não poderá usufruir o benefício.

Diante do exposto, não assiste razão à impugnante, pois o pedido de reconhecimento do direito à redução do IRPJ foi indeferido pela RFB por não ter cumprido os requisitos legais que regem a matéria, devendo ser mantidos os lançamentos de IRPJ realizados mediante o auto de infração.

Neste ponto, portanto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Multa de ofício.

A recorrente alega que a decisão de primeira instância deve ser reformada no que tange à manutenção da multa de ofício.

Com esteio no artigo 136 do Código Tributário Nacional – CTN, a recorrente alega não haver responsabilidade sobre a multa se não houver, minimamente, culpa do contribuinte.

Em relação à aplicação do artigo 112 do CTN, haveria uma dúvida substancial acerca da aplicabilidade da isenção da SUDENE.

Tenho que as teses da contribuinte não merecem prosperar.

Ao contrário da argumentação da recorrente, não há necessidade de se caracterizar dolo ou culpa para a aplicação da multa de ofício, pois, de acordo com a dicção do artigo 136 do CTN, a imposição de multa independe da intenção do agente:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (grifei)

No caso, a multa aplicada pela autoridade administrativa da RFB foi a multa básica de 75%, conforme artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96. Não se trata de multa agravada ou qualificada, portanto, o critério de aplicação ajusta-se perfeitamente à previsão do Código Tributário Nacional.

No que diz respeito à aplicação do artigo 112 do CTN, este não se aplica ao caso concreto pois não há qualquer dúvida quanto à infração. O que houve foi o indeferimento do benefício fiscal por parte da RFB devido à ausência de elementos probatórios indispensáveis.

Ademais, a aplicação do artigo 112 não autoriza a dispensa de multas quando caracterizada a infração, como no caso dos presentes autos.

Por tanto, neste ponto, voto por indeferir o recurso voluntário.

Conclusão.

Voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o incentivo fiscal do Estado da Paraíba como *subvenção para investimento* e excluí-lo das bases de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira