



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

Processo nº 15563.720287/2016-65
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-003.361 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2018
Matéria IRPJ - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente HNK BR BEBIDAS LTDA (atual denominação de BRASIL KIRIN BEBIDAS LTDA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. E não basta a mera intenção, deve estar claro no diploma legal que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos claros de controle para verificar se as condições serão atendidas. Espera-se que os investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.

PROGRAMAS. SINCOEX (MARANHÃO). FDI (CEARÁ). PARÁ (LEI 6.489/02). CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS PARA INSTALAÇÃO DE UNIDADES FABRIS. INCENTIVOS FISCAIS. ASPECTOS. NORMA EM TESE. AÇÕES DO SUBVENCIONADO.

Tendo em vista que os dois aspectos para apreciação dos valores subvencionados, (1) a norma em tese, que regulamenta a concessão do benefício, dispondo sobre mecanismos de controle e acompanhamento do projeto para verificar se está se consumando a implantação ou expansão do empreendimento econômico, e (2) as ações do ente subvencionado promovendo incrementos no ativo em montante proporcional ao valor do benefício, foram atendidos, os valores transferidos pelo Poder Público devem ser considerados subvenção para investimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 15563.720287/2016-65
Acórdão n.º **1301-003.361**

S1-C3T1
Fl. 3.716

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente, justificadamente, a Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

HNK BR BEBIDAS LTDA, atual denominação de BRASIL KIRIN BEBIDAS LTDA, recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 11-56.942 da 4ª Turma da Delegacia de Julgamento no Recife que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os Autos de Infração, às fls. 500 a 540, para exigência de créditos tributários, referentes aos anos calendário de 2012 a 2014, adiante especificados:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM REAIS

TRIBUTOS	FLS	Imposto/ Contrib.	Juros de Mora	Multa Proporcional	Multa Exigida Isoladamente	TOTAL
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	500	58.211.280,59	18.499.632,47	43.658.460,44	40.581.777,38	160.951.150,88
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	522	20.981.981,01	6.669.073,61	15.736.485,74	16.062.267,55	59.449.807,91
TOTAL	-	-	-	-	-	220.400.958,79

Os referidos autos de infração são decorrentes do procedimento de fiscalização efetuada junto à contribuinte, na qual a fiscalização constatou infração à legislação do IRPJ, resultando nas infrações EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - EXCLUSÕES INDEVIDAS e MULTA OU JUROS ISOLADOS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal dos respectivos autos de infração e no Termo de Verificação Fiscal (fls. 475/498), a autoridade autuante descreve detalhadamente todas as informações concernentes ao procedimento fiscal e relata as apurações efetuadas nesta auditoria que passamos a resumir abaixo:

As verificações tiveram início em 30/12/2015, com a ciência pessoal de Termo de Início de Procedimento Fiscal.

Na ação fiscal foram utilizados os arquivos digitais obtidos junto ao SPED, quais foram: Sped Fiscal e NFE.

Dos Procedimentos de Auditoria

Verificou-se, nas DIPJ dos exercícios 2013 e 2014, na ficha 09 A linha 63, que o fiscalizado excluiu do lucro líquido, para apuração do lucro real, os valores respectivos de 144.345.096,21 e 254.515.743,91.

Foi o contribuinte, então, intimado, com relação à exclusão de R\$ 254.515.743,91, apresentando a seguinte resposta:

"Atua na produção e distribuição de bebidas, especialmente cervejas, refrigerantes, sucos e envase de água. Possui filiais localizadas nos Estados do

Maranhão, Ceará e Pará, as quais possuem incentivos fiscais de ICMS concedidos por referidos Estados na modalidade de subvenção para investimento".

Em relação a itens específicos, respondeu o seguinte:

I - Comprovar que este valor tenha sido Destinado para Investimentos previstos de Implantação ou Expansão do Empreendimento Econômico Projetado.

Resposta : "De acordo com o que consta nos Termos de Acordo firmados com cada um dos Estados concessionários dos incentivos fiscais, a requerente assumiu a obrigação de investir em cada uma das Unidades Fabris que viessem a ser instaladas, o que efetivamente foi levado a efeito.

Estado	Base Legal	ata de assinatura do Termo de Acordo	Investimento
Maranhão	Lei 6.429/1995, Decreto 16731/1999, Protocolo Intenções 2001 e Resolução Sincoex 02/03. Lei 6.489/2002 e	Julho/2001	90.000.000,00
Pará	Decreto 2.676/2006, Termo de Acordo 2004 Lei 10.367/1979, Decretos 27.206/2003 e 27.749/2005,	Setembro/2004	161.372.230,00
Ceará	Protocolo de Intenções 69/2006, Termo de Acordo 53/2006, Resolução 232/2006.	Novembro/2006	133.776.288,00

A Autoridade Fiscal reproduziu trechos de interesse de atos concedentes dos incentivos fiscais (fls. 478/487).

"2 - Comprovar a Efetiva e Específica Aplicação da Subvenção nos Investimentos de Implantação ou Expansão do Empreendimento Econômico Projetado ".

Apresentou tabela onde demonstrou os investimentos realizados em cada uma das filiais, cujos dados podem ser comprovados com a abertura de cada uma das contas contábeis relativas aos investimentos que fazem parte dos Relatórios "Abertura Imobilizados Benevides, Caxias e Horizonte" (DOC. 01) , bem como por meio de cópia do Livro Razão (DOC. 02).

Da Incorporação da Empresa Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes do Norte-Nordeste S/A

Como se pode verificar nos atos concessivos dos benefícios fiscais do ICMS anteriormente reproduzidos, o titular dos referidos benefícios foi a Empresa Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes do Norte-Nordeste S/A, inscrita no CNPJ sob o nº 04.430.717/0001-24.

Em 01/06/2010, foi a Primo Schincariol incorporada pela fiscalizada. Conforme Laudo de Avaliação para fins de incorporação, a Reserva de Lucros totalizava R\$ 166.822.972,17 assim composta:

262001RESER VA LEGAL 10.877.713,39

262004 RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS (IFRS)

155.945.258,78

Dados extraídos da DIPJ de incorporação da Primo Schincariol.

Da Legislação Aplicável

De início é de se ressaltar, que o tratamento tributário das subvenções recebidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, está determinado nos artigos 392 e 443 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.

As disposições dos incisos do art. 443 do RIR/1999 supra transcrito foram derogadas por força das modificações na Lei nº 6.404/1976. Com efeito, a alínea "d" do § 1º do art. 182 dessa lei, que determinava a classificação das contas que registrassem as doações e as subvenções para investimento como reservas de capital, foi expressamente revogada pelo art. 10 da Lei nº 11.638/2007.

Em razão disso, a Lei nº 11.941/2009, que, dentre outras providências, institui o "Regime Transitório de Tributação - RTT de apuração do lucro real", fixou, em seu art. 18, outras diretivas de contabilização "às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977". O RTT, ajeor dos §§ 2º e 3º do art. 15 da lei em questão, tornou-se obrigatório a partir do ano-calendário de 2010.

Destarte, as subvenções correntes para custeio ou operação devem ser classificadas nos resultados operacionais da empresa beneficiada, enquanto as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, segundo se pode concluir da leitura dos artigos do RIR/99 acima transcritos.

Entretanto, as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, desde que satisfeitas as condições exigidas no art. 443 do RIR/99.

Com o objetivo de analisar o tratamento fiscal das subvenções, face as disposições da Lei nº 4.506/64, art. 44, IV e do Decreto-lei nº 1.598/77, art. 38, § 2º, foi editado o Parecer Normativo CST nº 112/78.

As subvenções, para se caracterizarem como de investimento, devem apresentar características bem marcantes. A primeira, é que haja a clara manifestação do subvencionador de que os recursos relativos à subvenção sejam aplicados em investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado; a segunda característica é que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, segundo a manifestada intenção do subvencionador, nos mencionados investimentos; a terceira característica é que haja perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado.

No caso presente, houve manifesta intenção do ente público que os recursos fossem aplicados na implantação da unidade fabril.

No entanto, não se observou a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado.

Os benefícios foram concedidos em 2001 para a unidade situada em Caxias-MA, pelo prazo de 12 anos e as operações tiveram início em 2002; em 2004 para a unidade situada em Benevides-PA, pelo prazo de 15 anos e as operações tiveram início em 2005 e em 2006 para a unidade situada em Horizonte-CE, pelo prazo de 15 anos e as operações tiveram início em 2008. Ou seja, a fiscalizada irá usufruir de crédito presumido de ICMS durante período de mais de doze anos após a entrada em funcionamento da implantação de suas unidades fabris. Ou seja, o subsídio é recebido muito tempo após o investimento, o que evidencia assincronia entre a percepção do subsídio e a aquisição de bens ou direitos necessários à implantação da unidade fabril, a contrariar a exigência de efetiva e específica aplicação da subvenção em bens ou direitos específicos vinculados à implantação ou expansão do empreendimento econômico incentivado.

A ausência da estrita vinculação entre a subvenção recebida e o investimento no empreendimento pode ser evidenciada, também, pelo aspecto quantitativo. O montante correspondente de crédito presumido de ICMS durante 12 e 15 anos poderá resultar em valor total maior do que as despesas incorridas na implantação do empreendimento econômico, até por que não se pode determinar *a priori* o montante de ICMS devido em períodos futuros.

Assinale-se, também, que na planilha indicadora dos Projetos Econômicos Financeiros (DOC. 03-A, B, C da resposta ao Termo de Intimação Fiscal de 03/11/2016) constam rubricas como "capital de giro" e "treinamento de Pessoal", evidenciando que os recursos não são aplicados exclusivamente em bens ou direitos necessários à implantação da unidade fabril.

Na resposta apresentada ao Termo de Intimação Fiscal de 03/11/2016, o fiscalizado cita o Acórdão nº 9101-002.335 proferido nos autos do PA nº 13502.001207/200777 na sessão de julgamento do dia 04.05.2016 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, onde a autoridade fiscal faz uma ressalva quanto à necessidade de "perfeita sincronia" entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, 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, é que serão originadas as receitas, cuja parte será objeto de transferência para a empresa a título de subvenção.

Mesmo que se admitisse a alegação do contribuinte, o que aqui se faz apenas à título de argumentação, algumas questões devem ser observadas para a caracterização dos benefícios como subvenção para investimentos ou custeio.

1. Nos atos constitutivos dos benefícios fica claro que o objetivo do ente federado é a implantação das unidades fabris;

2. Os Projetos Econômicos Financeiros (DOC. 03-A, B, C), anexados ao processo digital, discriminam o montante dos investimentos vinculados aos benefícios fiscais, quais sejam:

a) Projeto Econômico Financeiro relativo ao incentivo concedido pelo Estado do Maranhão - R\$ 91.160.271,00;

b) Projeto Econômico Financeiro relativo ao incentivo concedido pelo Estado do Pará - R\$ 161.720.200,00;

c) Projeto Econômico Financeiro relativo ao incentivo concedido pelo Estado do Ceará - R\$ 133.776.288,00. Total R\$ 385.148.518,00

3. A Empresa Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes do Norte-Nordeste S/A, inscrita no CNPJ sob o nº 04.430.717/0001-24, na apuração do lucro real, excluiu do lucro líquido, a título de subvenção para investimento, os valores abaixo discriminados:

DIPJ2009 - R\$ 95.677.067,67

DIPJ2010 - R\$ 107.071.245,55

DIPJ de Incorporação - R\$48.141.025,43

Total-R\$ 250.889.338,65

4. A Brasil Kirim na apuração do lucro real, excluiu do lucro líquido, a título de subvenção para investimento, os valores abaixo discriminados:

DIPJ 2011-R\$ 7.842.415,88

DIPJ 2012 - R\$ 127.868.688,51

Total -R\$ 215.711.104,39

Conclui-se que, mesmo admitindo que tenha havido sincronia entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, o valor do crédito presumido do ICMS que poderia ser considerado subvenção para investimento estaria limitado a R\$ 385.148.518,00.

Das Infrações Apuradas

1) Exclusão Indevida do Lucro Real

Assim, a falta de comprovação de sincronia entre a redução do ICMS obtido pelos incentivos e sua destinação específica em investimentos, tendo em vista, inclusive, que os valores excluídos das bases de cálculo superam em muito os valores pactuados, fazem com que tais valores sejam considerados "subvenções para custeio", devendo, portanto, integrar a receita bruta operacional da contribuinte para efeito de determinação do lucro real.

Desta forma, lavrar-se-á Auto de Infração cujas exclusões estão abaixo listadas:

	2012	2013	2014
JANEIRO	11.374.240,70	13.895.014,92	13.478.930,03
FEVEREIRO	13.281.525,22	15.012.385,44	11.128.744,13
MARÇO	10.474.162,08	12.524.042,82	91.165.842,70
ABRIL	9.838.155,33	11.779.494,49	10.390.798,34
MAIO	10.374.127,56	11.801.169,86	10.947.242,52
JUNHO	8.957.185,48	12.921.134,81	10.892.416,81
JULHO	10.610.709,25	13.321.290,43	12.778.808,61
AGOSTO	12.700.656,78	12.668.244,54	47.088.465,50
SETEMBRO	13.269.699,71	14.200.755,39	11.791.076,50
OUTUBRO	14.139.742,93	14.842.512,72	10.115.343,34
NOVEMBRO	13.542.355,11	14.490.319,85	10.616.890,93
DEZEMBRO	15.782.536,06	107.059.378,64	10.248.035,94
TOTAL	144.345.096,21	254.515.743,91	250.642.595,35

No que se refere à CSLL, se aplicam a essa contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ. Portanto, o mesmo entendimento expressado para o IRPJ vale para a determinação da base de cálculo da CSLL.

2) Tributação Reflexa de Pis e Cofins

Apurando o fiscalizado o IRPJ pelo lucro real, tem-se que está sujeito à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelo regime não cumulativo.

A base de cálculo dessas contribuições corresponde ao faturamento mensal, entendido como sendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Valores recebidos a título de subvenção encontram-se, assim, dentro do alcance da base de cálculo das contribuições em tela.

Poder-se-ia argumentar que o art. 21, parágrafo único, inciso I, da já referida Lei nº 11.941/2009 (que trata do Regime Transitório de Tributação - RTT), permite que se exclua da base de cálculo da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins "o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público". Ocorre que esse dispositivo restringe o seu comando às subvenções de que trata o art. 18 da mesma lei, que, como se viu, se refere às subvenções para investimento, cumprindo lembrar que o enquadramento do caso concreto na norma desonerativa deve se dar através de interpretação literal, vedada hermenêutica ampliadora (art. 111, inciso II, do CTN, Lei nº 5.172/66).

A Autoridade Fiscal transcreveu parcialmente a ementa da Solução de Divergência Cosit nº 13, de 28 de abril de 2011.

Desta forma, lavrar-se-á Auto de Infração cujas bases de cálculo são as mesmas do Imposto de Renda.

Da não recomposição do Lucro da Exploração

Conforme o disposto no art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002, é vedada a recomposição do lucro da exploração no caso de lançamento de ofício. Transcreveu os artigos 66 e 109 da referida Instrução Normativa.

Da multa isolada sobre a insuficiência das estimativas

As exclusões efetuadas implicam em dizer que a fiscalizada deixou de recolher aos cofres públicos as antecipações obrigatórias do IRPJ e da CSLL.

Destacamos que a empresa optou pelo regime tributário de apuração do IRPJ anual, ou seja, com pagamentos mensais por estimativa. Estas antecipações mensais são obrigatórias mesmo que ao final do período seja apurado prejuízo fiscal e inexistência de base de cálculo dos tributos IRPJ e CSLL.

A diferença entre o tributo apurado (IRPJ/CSLL) no final dos anos-calendários de 2012, 2013 e 2014 e os declarados pelo contribuinte está sendo exigida em Auto de Infração.

Idêntico tratamento é dado à insuficiência no recolhimento das estimativas mensais apuradas por esta fiscalização, com a cobrança de multa isolada incidente sobre a mesma, conforme determina o artigo 43, § único c/c artigo 44, inciso II, alínea "b", todos da Lei nº 9.430/96, alterada pela Lei nº 11.488/2007.

Desta forma, elaborou-se um demonstrativo, anexo ao presente Termo de Constatação, denominado de "Multa Isolada sobre a Insuficiência de Estimativas AC 2012, 2013 e 2014", no qual apresentou-se as bases de cálculo da referida multa sobre a insuficiência das estimativas do IRPJ e da CSLL.

DA IMPUGNAÇÃO

Devidamente notificada, BRASIL KIRIN BEBIDAS LTDA apresentou impugnação (fls. 553/569):

1. Da nulidade por cerceamento de defesa

Há, no presente caso, violação ao devido processo legal administrativo.

De fato, o auto de infração impôs à impugnante multa isolada pela suposta insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL ao longo dos anos de 2012 a 2014.

Apesar de mencionar a existência de um demonstrativo, a autoridade, diferentemente do que afirma, não o anexa aos autos, privando a impugnante de informação essencial para a defesa.

Fica caracterizada, de forma incontestável, a violação ao devido processo legal e ao direito de defesa, o que torna nulo o presente processo administrativo.

Em atenção à eventualidade, a requerente impugna integralmente os valores constituídos a título de multa isolada no auto de infração.

2. Da não ocorrência da infração: os incentivos caracterizam-se como subvenção para investimento

De acordo com a autoridade fiscal, os incentivos concedidos à impugnante pelos Estados do Pará, do Maranhão e do Ceará devem ser classificados como subvenções para custeio.

Isso porque, ainda segundo a autoridade fiscal, não houve sincronia entre a realização dos investimentos - condição para o incentivo - e o recebimento da subvenção, condição necessária para que se caracterize a subvenção para investimento.

Tal entendimento se alinha à teoria do "dinheiro carimbado", sufragada no Parecer Normativo COSIT nº 112/78, invocado pela autoridade fiscal.

De acordo com aquele parecer normativo, para que uma subvenção possa se caracterizar como destinada a investimento, é necessário que os mesmos recursos recebidos a título de incentivo sejam destinados à instalação do empreendimento econômico.

Esse entendimento é equivocado e, na prática, acaba por eliminar a figura da subvenção para investimento do ordenamento jurídico.

De fato, os incentivos concedidos pelos Estados como forma de atração de investimentos estão todos vinculados ao ICMS e exigem, primeiro, a realização dos investimentos para, somente depois, beneficiar o investidor.

A subvenção para investimento não é tributada desde que aplicada no empreendimento, o que é assegurado pelo registro dos valores recebidos em conta de reserva de lucros, no Patrimônio Líquido.

No sentido de afastar a sincronia entre subvenção e investimento e, conseqüentemente, a teoria do "dinheiro carimbado", transcreveu lição de Humberto Ávila. Esse entendimento prevalece na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

A configuração da subvenção para investimento depende, portanto, de que sua concessão tenha como causa, como condição, a efetivação de um empreendimento pelo contribuinte e a ele se vincule.

Esse é o aspecto que já sobressaía na redação do §2º do artigo 38 do decreto-lei nº 1.598/77 e que se destacada na redação do artigo 30 da lei nº 12.973/14.

Esse vínculo entre a subvenção concedida e a exigência de realização de investimentos pelo contribuinte está presente na relação entre a impugnante e os Estados do Pará, do Maranhão e do Ceará.

O "Acordo" firmado entre o Estado do Pará e o então Grupo Schincariol, em setembro de 2004, deixa muitíssimo evidente que aquela unidade da federação concedeu incentivos ao contribuinte sob a condição da instalação de uma unidade industrial local, caracterizando esses incentivos como subvenção para investimento.

Da mesma forma, o Estado do Maranhão concedeu incentivos à impugnante sob a condição de instalação de uma unidade industrial naquele Estado, por meio da Resolução Condex/Sincoex nº 002/2003.

O Programa SINCOEX, então mantido pelo Estado do Maranhão, tinha sua regulamentação no decreto estadual nº 16.731/99, que deixava claro, em seu artigo 2º, a vinculação entre incentivos concedidos dentro daquele programa e a

realização de investimentos pelo contribuinte. O incentivo foi concedido à impugnante sob condição da instalação e manutenção de uma unidade industrial, o que caracteriza a subvenção para investimento.

Também o Estado do Ceará concedeu incentivos à empresa sob condição de instalação de uma unidade produtiva local, como se vê do "Protocolo de Intenções" juntado às fls. 256/263 dos autos. O incentivo foi instituído pela lei estadual nº 10.367/79. O artigo 2º dessa lei prevê que a concessão dos incentivos está vinculada à atração de investimentos.

Os incentivos concedidos pelo Estado do Ceará por meio do FDI se caracterizam como subvenção para investimento, como o reconheceu, em 04/05/2016, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do acórdão nº 9101-002.329.

Assim, cai por terra a premissa estabelecida pela acusação, o que leva à improcedência do auto de infração.

Cabe observar, por fim, que, no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal sugere que ao menos a diferença entre o valor das subvenções excluídas da base tributável e o montante dos investimentos previstos nos projetos apresentados aos Estados do Pará, do Maranhão e do Ceará deveria ser tratada como subvenção para custeio.

Mas o fato é que, apesar daquela "sugestão", a autoridade fiscal não realiza um mínimo de investigação que desse fundamento à sua "tese subsidiária". Assim é que se apegua aos valores de investimento estimados e concebidos como investimentos mínimos, quando uma acusação nesse sentido exigiria a definição do que deveria ser computado como investimento.

Além disso, a autoridade fiscal trabalha com os valores excluídos a título de subvenção para investimento também nos anos de 2008 a 2011, sem investigar a que se referiram tais exclusões.

Finalmente, se a acusação se referisse àquela diferença mencionada acima, isso deveria se refletir necessariamente na quantificação do crédito tributário, o que não ocorreu.

Portanto, o discurso da autoridade fiscal quanto a esse ponto não modifica a acusação fiscal, posto que formulado, nas suas palavras, "apenas a título de argumentação".

Demonstrado que os valores recebidos pela impugnante caracterizam-se como subvenções para investimento, deve ser desconstituído o crédito tributário.

3. Do vício na determinação do crédito tributário pela não recomposição do lucro da exploração

A autoridade fiscal, ao formalizar o auto de infração, desconsiderou o fato de que a impugnante, por meio dos estabelecimentos industriais instalados nos Estados do Pará, do Maranhão e do Ceará, era beneficiária, nos anos-base de 2012 a 2014, de redução de IRPJ no âmbito da ADENE/SUDENE e da ADA.

Como a impugnante tratou os incentivos recebidos como subvenções para investimento, os respectivos valores não afetaram a aplicação daquela redução de 75% do IRPJ.

A autoridade fiscal, porém, reclassificou os incentivos, de subvenção para investimento para subvenção para custeio.

A prevalecer essa reclassificação, o montante das subvenções para custeio deveria compor o lucro da exploração no período, servindo de base para a aplicação da redução de 75% de que tratam os laudos constitutivos mencionados.

Ao desconsiderar os critérios adotados pela impugnante para classificar os benefícios recebidos, a autoridade fiscal deveria observar integralmente o regime jurídico a ela aplicável. Significa dizer que deveria ter recomposto o lucro da exploração.

Assim, ainda que subsista a acusação, há erro na quantificação do crédito tributário, o que deve levar à desconstituição do lançamento.

Da ilicitude da exigência de multa isolada

A autoridade fiscal, ao lavrar o auto de infração, aplicou a multa punitiva de 75% sobre o tributo omitido, apurado em 31 de dezembro de cada ano.

Ao mesmo tempo, a autoridade fiscal impôs à impugnante multa isolada sobre os valores que ela teria deixado de recolher mensalmente a título de antecipação (estimativas mensais) no período de 2012 a 2014.

Trata-se de imposição de dupla penalidade sobre o mesmo fato: suposta falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL. A cumulação de multa punitiva e de multa isolada implica em ilicitude.

A aplicação da penalidade por falta de recolhimento das estimativas só tem lugar enquanto não verificado o encerramento do período de apuração do IRPJ e da CSLL, em 31 de dezembro de cada ano.

Daí que o próprio CARF tenha editado a súmula nº 105 afirmando a impossibilidade da cumulação de multa punitiva e multa isolada.

Assim, ainda que subsista a acusação principal, deve ser reduzido o crédito tributário para se excluir de seu montante a multa isolada imposta à impugnante.

Do pedido

Isto posto, requer seja dado provimento a esta impugnação para que seja desconstituído o crédito tributário.

Analizando a impugnação apresentada o colegiado *a quo* julgou-a improcedente.

O contribuinte foi intimado da decisão em 28 de julho de 2017 (fls. 658-659), uma sexta-feira, apresentando recurso voluntário de fls. 53.448-53.512 tempestivamente em 28 de agosto de 2017 (fl. 660) - segunda-feira -, requerendo a declaração de nulidade da decisão de primeira instância por não ter realizado julgamento em conjunto com as exigências de PIS e de Cofins, e, no mérito, reafirmando, em resumo, os termos de sua impugnação.

Em 11 de dezembro de 2017 a Recorrente anexou aos autos o expediente de fls. 36.605-36.606 informando sobre a Publicação da Lei Complementar nº 160/2017 que inseriu os §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12.973/14 que implicaria o reconhecimento da natureza de subvenção para investimento em relação aos incentivos fiscais tratados nos presentes autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

Em relação ao recurso voluntário, além de tempestivo, foram preenchidos os demais pressupostos para sua admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

2 PRELIMINARES DE NULIDADE

2.1 PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Aduz a Recorrente que o julgamento de primeira instância seria nulo por não ter realizado julgamento em conjunto com as exigências de PIS e de Cofins.

Razão não lhe assiste.

Segundo o § 1º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, os “*autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova*”.

Veja-se que se trata de uma possibilidade a lavratura de autos de infração, baseados nos mesmos elementos de prova, em um mesmo processo. E, no caso concreto, não o foram, até mesmo porque a questão mais controvertida sobre o tema em debate envolve a interpretação de os valores percebidos pela Recorrente se caracterizariam como subvenções para investimento ou subvenções para custeio, discussão ligada diretamente às exigências de IRPJ e de CSLL, até mesmo porque a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais têm entendimento firmado que, independentemente das classificações das subvenções que têm origem em incentivos ou benefícios fiscais de ICMS, não caracterizam receitas para fins de incidência de PIS e de Cofins (por exemplo no Acórdão 9303-004.560), razão pela qual, em autos de infração em que essas contribuições têm sido lançadas em separado das exigências de IRPJ e de CSLL, este colegiado já firmou entendimento de que a competência para sua apreciação seria da 3ª Seção de Julgamentos (Resolução 1301-000.620).

Portanto, não há que se falar em nulidade da decisão da DRJ.

Desse modo, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

2.2 PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Aduz a Recorrente que, em relação à exigência de multas isolada por falta de recolhimento de estimativas, os autos de infração seriam nulos em razão de a autoridade fiscal não ter acostado aos autos o demonstrativo denominado “Multa Isolada sobre a Insuficiência de Estimativas AC 2012, 2013 e 2014” no qual, segundo consta no próprio Termo de

Verificação Fiscal (fl. 498), seriam apresentados bases de cálculo das estimativas exigidas de ofício.

A decisão recorrida, ao analisar a impugnação sobre o tema, aduziu que o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, somente trata de nulidade em se tratando de atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou despacho e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Argumentou-se ainda que à fl. 497 dos autos haveria a discriminação dos valores de estimativa exigidos.

Em primeiro lugar, discordo da decisão recorrida ao limitar, no processo administrativo fiscal, os casos de nulidade aos previstos no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. A esse respeito, assim leciona Marcos Vinícius Neder¹:

Evidentemente, há de se contestar aqueles que defendem a ideia de que as hipóteses de nulidade em processo fiscal são, apenas, as discriminadas nos incisos I e II do artigo 59 do PAF. [...] A existência de qualquer ato precedente produzido em ofensa ao contraditório e à ampla defesa macula o ato decisório posterior, que deverá ser tornado ineficaz por declaração de nulidade pelo julgador.

Sob esse mesmo prisma, assim decidiu a então Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

PRELIMINAR - NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - A ausência, nos autos, de descrição minuciosa dos fatos e, ainda, de demonstrativos hábeis a esclarecer o critério adotado para apurar o montante de "recursos" e "aplicações", consignados nos demonstrativos de acréscimo patrimonial à descoberto, além de cercear a garantia constitucional de ampla defesa, impedem o exame da matéria pela autoridade julgadora de segunda instância. (Acórdão 106-11.750, DOU de 05/04/2001) [grifos nossos]

Convém ainda ressaltar que, no bojo da Lei nº 9.784/1999, que trata dos processos administrativos no âmbito da Administração Pública Federal, consta menção expressa à necessidade de observância a diversos princípios, entre eles os da ampla defesa e do contraditório:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

[...]

Os processos administrativos, portanto, devem atender a formalidade moderada, com a adequação entre meios e fins, assegurando-se aos contribuintes a produção de provas e, principalmente, resguardando-se o cumprimento à estrita legalidade, para que só sejam mantidos lançamentos tributários que efetivamente atendam à exigência legal.

¹ NEDER, Marcos Vinícius. LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo e suas Espécies (de acordo com a Lei n. 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 570-571.

No caso concreto, a hipótese é muito semelhante à analisada no precedente citado alhures (Acórdão 106-11.750), pois, ao contrário do afirmado pela decisão recorrida, a tabela que consta à fl. 497 refere-se aos valores de estimativa exigidos, e não às bases de cálculo do lançamento dessas penalidades. Veja-se que os valores de tal tabela citada pela decisão da DRJ são os mesmos constantes no auto de infração (fls. 503-504), não havendo que se falar em demonstração da base de cálculo lançada.

Conforme se sabe, a exigência de multa isolada exigiria, em primeiro lugar, a demonstração da base de cálculo mensal das estimativas, quer por meio de pagamentos baseados na receita bruta e acréscimos mensais, quer com base em balanços ou balancetes de suspensão com os devidos ajustes em razão das infrações detectadas. Com base nos valores de estimativas devidos, calculam-se, pois as multas isoladas por falta dos recolhimentos antecipados (50%).

Desse modo, não havendo nos autos o demonstrativo das bases de cálculo das multas por falta de recolhimento de estimativas citado pela autoridade fiscal à fl. 497, há de se reconhecer a nulidade da infração em questão por notório cerceamento do direito de defesa da Recorrente, pois não há demonstração de como a autoridade fiscal chegou à base de cálculo do lançamento dessas penalidades.

Contudo, tendo em vista que encaminharei meu voto no sentido de prover o recurso voluntário integralmente, deixo de declarar a nulidade dessa infração, nos termos do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

3 MÉRITO

3.1 SUBVENÇÃO – IRPJ E CSLL

As subvenções, espécies do gênero benefícios fiscais, podem ser classificadas em subvenções para custeio ou subvenções para investimentos.

A subvenção para custeio foi inicialmente prevista na Lei nº 4.320, de 17/03/1964, a qual estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, estabelecendo diretrizes gerais para a contabilidade pública. Sob a ótica do ente federativo, são consideradas as subvenções sociais e econômicas como despesas correntes, da espécie transferências correntes, destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas. É importante ressaltar que tal norma não previa qualquer determinação quanto à destinação que o ente subvencionado daria às receitas recebidas.

Para as subvenções correntes, o legislador entendeu por tratá-las como rendimentos tributáveis, conforme art. 44, da Lei nº 4.506, de 30/11/1964, atualmente base legal do art. 392 do RIR/99, *verbis*:

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

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

Com a edição da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), passou-se a dar um tratamento específico para subvenções que tivessem **uma destinação própria, particular**, qual seja, que fossem concedidas como **estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**.

*Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.
§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:*

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;*
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;*
- c) o prêmio recebido na emissão de debêntures (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007);*
- d) as doações e as subvenções para investimento (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007) ² (grifei).*

No mesmo sentido, a legislação tributária acompanhou tal entendimento, determinando a não tributação das subvenções para investimento, nos termos do art. 38, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977, assim vazado:

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

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

III prêmio na emissão de debêntures; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

§ 1º O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.

§ 2º As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital

² Apesar de o dispositivo em debate ter sido revogado pela Lei nº 11.638, de 2007, as subvenções para investimento, para fins de apuração do lucro real, continuaram fora do alcance da tributação do IRPJ e da CSLL, já que, apesar de ter o ingresso contabilizado em conta de resultado pelo regime de competência, integrando o lucro líquido do exercício, devem ser excluídas no LALUR.

social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

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

Após a edição de tais normas societárias e tributárias, restou evidente a diferenciação ao tratamento aplicável às subvenções para custeio e para investimento: enquanto esta configura transferência de capital, não sendo tratada como receita (e sim como reserva de capital no patrimônio líquido) e não sujeita à tributação, aquela foi tratada como transferência de renda, e considerada receita tributável.

Por outro lado, para que uma transferência de recursos estatais seja tida como subvenção para investimento, diversas condições necessitam ser satisfeitas.

Sobre o tema, a Receita Federal há muito editou o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, cujos excertos de interesse transcrevo a seguir:

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

*2.12 Observa-se que a **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO** apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a "efetiva e específica" aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. (grifei)*

De acordo com a interpretação dada por tal parecer, para que um incentivo fiscal seja considerado subvenção de investimento alguns pressupostos precisam ser cumpridos, e de forma cumulativa, a saber: (i) os recursos a serem transferidos seriam com o objetivo de auxiliar a pessoa jurídica não em suas despesas correntes, mas na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos; (ii) seria exigida uma perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; (iii) não basta o "animus", mas também é efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos, e (iv) mero registro contábil em conta própria de

reserva de capital não é suficiente, por si só, para caracterizar a transferência como subvenção para investimento.

Em relação aos itens (i) e (ii), adoto as observações tecidas no Acórdão 9101-002.394 da 1ª Turma da Câmara Superior, de relatoria do Conselheiro André Mendes de Moura:

- sobre a aplicação dos recursos: *“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 refletidas na contabilidade”*;

- a respeito do sincronismo na aplicação dos recursos: *“[...] 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 subvenção³.”*

Em relação aos demais pontos abordados em tal Parecer Normativo, corroboro o entendimento firmado pelo Conselheiro André Mendes de Moura: os demais itens do Parecer Normativo tão somente

*[...] consagram o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977. Dispõe-se com clareza que as subvenções para investimento que podem ser excluídas na determinação do lucro real são aquelas **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, além de terem de estar contabilizadas em conta reserva de capital e feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas⁴”.*

*Quando se fala em estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, **não basta a mera intenção do subvencionador**. Se os recursos devem ser aplicados para estimular implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos, não basta uma mera disposição legislativa, editada pelo ente subvencionador, para que reste caracterizada a subvenção*

³ Vide acórdão nº 9101001.094, da CSRF, de 29/06/2011, do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior: "Além disso, em regra, nenhum empreendimento vai ser implantado com receita oriunda da subvenção para investimento. Isso porque durante a implantação, a empresa encontra-se em fase pré-operacional, logo, ordinariamente, não aufera receitas e, conseqüentemente, não tem ICMS a pagar nem muito menos redução de ICMS em virtude de subvenção para investimento. Assim, na hipótese de implantação de empreendimento, há um descasamento entre o momento da aplicação do recurso e do gozo do benefício. Razão pela qual seria impossível, no caso em tela, constar do termo de compromisso firmado a obrigação de a indústria ser implantada, ainda que parcialmente, com os valores oriundos do benefício fiscal. Natural, então, que o beneficiário da subvenção para investimento, em um primeiro momento, aplique recursos próprios na implantação do empreendimento, para depois, quando a empresa iniciar suas operações e, conseqüentemente, começar a pagar o ICMS ao Estado da Bahia, comece também a recompor seu caixa do capital próprio anteriormente imobilizado em ativo fixo e outros gastos de implantação. (...)”

⁴ Vide nota anterior.

para investimento. Há que restar demonstrada, no mínimo, que a aplicação dos recursos será submetida a um acompanhamento, um controle de sua efetiva utilização.

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

Esclareço que aqui não se fala em comprovação imediata da aplicação das transferências. O que se quer dizer é que o papel do ente subvencionador não está restrito apenas a editar diploma legal concedendo a transferência mediante condições que ficarão apenas "no papel", submetidos unicamente à vontade do ente subvencionado. O diploma legal também deve dispor sobre mecanismos claros de controle e acompanhamento dos recursos transferidos.

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

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

Trata-se de analisar a natureza das subvenções concedidas pelo governo do Maranhão, Pará e Ceará para **instalação de unidades fabris** naqueles Estados.

No que diz respeito à intenção dos entes público de que os recursos fossem aplicados na implantação das unidades fabris, a própria autoridade fiscal autuante aquiesceu a observância das legislações estaduais a esse pré-requisito para que os incentivos em questão sejam considerados subvenções para investimento no que diz respeito à determinação das bases de cálculos de tributos federais.

Contudo, salientou a autoridade fiscal autuante que o contribuinte se beneficiaria de tais benefícios muitos anos depois da construção e início de funcionamento dessas unidades, o que implicaria a inexistência de perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado.

Além disso, os benefícios auferidos seriam em montante superior aos aplicados nas instalações efetivamente construídas naqueles três Estados.

Pois bem, entendendo não assistir razão à Fiscalização.

Conforme já esclarecido nas premissas conceituais deste voto, “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”.

Desse modo, não há que se falar em perfeita sincronia entre os investimentos realizados e os benefícios fiscais auferidos no caso de implantação de unidades fabris, pois, tratando-se de benefícios que reduzem o valor do ICMS a recolher, há, por óbvio, que primeiro a fábrica ser construída, instalada e efetivamente iniciar sua operação para que os benefícios possam ser auferidos. Com a devida vênia, tal conclusão decorre de mera lógica, não havendo que se fazer grandes exercícios mentais para se concluir que o raciocínio levado a efeito pela autoridade fiscal inviabilizaria, no que diz respeito à sua classificação como subvenção para investimento, todo e qualquer benefício fiscal congêneres aos ora analisados.

No que diz respeito ao controle da aplicação dos recursos por parte do ente subvencionador, as normas dos três Estados preveem com exatidão mecanismos de controle. A Recorrente apresentou, inclusive, os protocolos de intenções firmados, demonstrando as especificações dos empreendimentos a serem implantados e uma projeção dos investimentos a serem realizados. Anexou também comprovantes de monitoramento dos projetos incentivados, a saber:

- fl. 703: Resolução CONDEX/SINCOEX da Gerência de Estado de Desenvolvimento Econômico do Estado Maranhão habilitando a Recorrente ao incentivo fiscal em questão fixando prazo máximo de 12 anos e meio até atingir o valor estimado de R\$ 198.974.100,00, limitado ao valor de sua implantação efetivamente comprovada; consta ainda à fl. 698 o Decreto Estadual nº 16.731/99, em seu artigo 17, determinava que o descumprimento das obrigações assumidas pela empresa ensejaria à perda do direito à subvenção e a obrigação de indenização àquele Estado⁵;

- fl. 711: Lei nº 6.489/2002 – Pará, prevendo sem seus artigos 15 e 17 punição à empresa em caso de descumprimento dos compromissos assumidos: suspensão e cassação do incentivo em caso de falta de regularização em prazo determinado (art. 15) e obrigação de ressarcir o Tesouro do Estado do Pará em valor correspondente aos benefícios

⁵ Art. 17 A empresa incentivada pelo SINCOEX terá o benefício cancelado no caso de falência, extinção e nas seguintes circunstâncias:

[...]

IV - quando a empresa deixar de cumprir com as metas informadas na sua Carta Consulta de Habilitação apresentada ao CONDEX, na forma do art. 8º, Parágrafo Único, letra a).

§ 1º O cancelamento de que trata este artigo dar-se-á por resolução do CONDEX.

§ 2º A empresa beneficiária do SINCOEX que tiver o financiamento cancelado obrigar-se-á, de acordo com disposições contratuais, a ressarcir ao SINCOEX, no prazo de 30 (trinta) dias contados a partir da data de publicação da resolução do CONDEX, todo o valor já financiado, acrescido dos encargos financeiros de mercados, sem prejuízo do pagamento de quaisquer outras despesas previstas no contrato.

§ 3º A empresa que tiver o financiamento cancelado não fará jus a novas operações do SINCOEX, diretamente, ou através de empresas coligadas, controladas, controladoras ou de outras em que qualquer dos seus sócios tenha participação majoritária.

indevidamente recebidos (art. 17). Consta ainda às fls. 717-721 o acordo firmado entre a Recorrente e o Estado do Pará obrigando a Recorrente a implantar localmente *“uma unidade industrial integrada de fabricação de cervejas, refrigerantes, sucos, concentrados, conexos, insumos, material secundário e de embalagem, e de envasamento de água mineral, com capacidade de processamento de 2 milhões de hectolitros de produtos, sendo 1,5 milhão de cerveja e 0,5 milhão dentre outros produtos, como refrigerantes, sucos e água mineral”*. Aquele acordo previu que *“o empreendimento proposto corresponderá a investimentos da ordem de R\$ 161.372.230,00 e à geração de 230 empregos diretos e 900 indiretos”*;

- fls. 744 e 745: documentos emitidos pela Agência de Desenvolvimento do Estado do Ceará S.A. (Ofícios)⁶.

Conforme se observa, além de atrelar o direito às subvenções ao cumprimento de investimentos significativos para instalação das unidades fabris em cada um dos Estados concedentes, havia não só mecanismos de controle como também penalidades específicas em caso de descumprimento dos acordos.

No que diz respeito à argumentação da autoridade fiscal, corroborada pela decisão de primeira instância, de que o montante investido nos três Estados (R\$ 385.148.518,00) foi inferior ao valor dos benefícios fiscais (pouco mais de R\$ 466 milhões de acordo com dados extraídos das DIPJs 2009 a 2012), mais uma vez merecem prosperar as razões de irresignação da Recorrente.

Na realidade, não houve qualquer averiguação, por parte do Fisco, para analisar as exclusões realizadas a título de doações e subvenções para investimento, realizando-se análises globais, sem especificar o ocorrido em cada um dos benefícios usufruídos nos três Estados.

A Recorrente cita como exemplo o Estado do Ceará, em que o investimento inicial estimado foi de R\$ 133.776.288,00 e a subvenção recebida até o ano-calendário de 2014 foi de R\$ 98.515.901,27 (fls. 747-749 – fichas do Razão Analítico).

Em relação à alegação da decisão recorrida de que os documentos de fls. 226-228 teriam indicação de investimentos também em capital de giro e treinamento de pessoal, correta a afirmação da Recorrente de que tal demonstrativo referia-se tão somente a demonstração de parte do investimento realizado até o final do ano de 2013, uma vez que os demonstrativos de fls. 750-2629 demonstram que o total de investimentos realizados superou R\$ 825.768.619,53, ou seja, valor equivalente a mais do que o dobro do subsídio percebido no período.

Portanto:

⁶ O artigo 8º do Decreto Estadual nº 27.040/03, que regulamentava o Fundo de Desenvolvimento Industrial do Estado do Ceará – FDI, estabeleceu mecanismos de fiscalização das empresas incentivadas. Veja-se:

Art. 8º [...]

§ 5º As empresas beneficiárias do FDI, ficam obrigadas a preencher o formulário de pesquisa anual a ser aplicado pelo Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará - IPECE, relativamente a dados como mão de obra, taxa de investimento, mercados, inovações tecnológicas e realização de infraestrutura.

Já o art. 61 desse Decreto dispôs sobre a obrigação de devolução da subvenção na hipótese de encerramento das atividades do empreendimento incentivado:

Art. 61. A paralisação das atividades de empresas beneficiárias ou o encerramento de suas atividades no Estado do Ceará implicará na rescisão automática do contrato, devendo o Banco do Estado do Ceará S.A. - BEC ou outro agente financeiro oficial indicado por ato do Poder Executivo promover as medidas legais cabíveis para a restituição do crédito concedido, com os devidos acréscimos legais.

- superada a questão da “perfeita sincronia” entre incentivos fiscais - que somente podem ser percebidos após o início de operação das novas unidades fabris – e os investimentos efetivamente realizados pela Recorrente que foram acordados entre a ela e os Estados Membros;

- na comprovação da existência de efetivos controles estatais sobre os valores investidos, inclusive com previsões legais de sanção e devoluções de eventuais incentivos recebidos indevidamente;

- na ausência de aprofundamento do procedimento fiscal no exame individual do montante de investimento realizado nos Estados do Maranhão, Ceará e Pará, com conclusão baseada em valores globais e em bases equivocadas;

- e, tendo em vista os documentos acostados aos autos que demonstram que os valores investidos foram absolutamente superiores aos benefícios fiscais auferidos no mesmo período;

- independentemente da análise dos efeitos das alterações realizadas na Lei nº 12.973/2014, trazidos pela Lei Complementar nº 160, resta evidente que os valores recebidos pela Recorrente subsumem-se ao conceito de subvenções para investimento, e, considerando-se que a autoridade fiscal não apontou qualquer equívoco do ponto de vista do registro contábil desses valores ou eventual distribuição dos lucros daí advindos, a exigência não se sustenta, devendo ser integralmente cancelada.

4 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto