



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

Processo n° 10166.727999/2014-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.448 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2017
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: **2009**

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. RETROAÇÃO DOS EFEITOS. INCIDÊNCIA DE NORMAS GERAIS E ANTERIORES.

A declaração de inconstitucionalidade de determinada norma, com alcance *erga omnes* e efeitos *ex tunc*, tem por consequência a *retirada* a norma do sistema jurídico, desde a data de sua veiculação, afetando todas as relações jurídicas então por ela reguladas, apresentando cenário em que se aplicam aos fatos e condutas abarcados as demais normas incidentes, mesmo que mais gerais e anteriores àquela excluída.

Os atos praticados com base na lei declarada inconstitucional, sob tais alcance e efeitos, não possuem, igualmente, a validade necessária para a produção de quaisquer efeitos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: **2009**

SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. IMPLEMENTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO ECONÔMICO. PREVISÃO LEGAL DO INSTITUTO. REQUISITOS DELIMITADOS. DISTINÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL.

A incidência da norma contida no art. 443 do RIR/99 demanda a verificação se, efetivamente, os valores percebidos e seu emprego pelo contribuinte se amoldaram às características da subvenção de investimento, que primordialmente pressupõe o estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos.

Subvenções e benefícios fiscais são institutos distintos. A redução de alíquota de ICMS para determinadas atividades mercantis dos contribuintes, exigindo-se para seu gozo apenas o atendimento a condições empresariais pré-

existentes (regularidade fiscal, determinado número de funcionários e montante do capital social), configura mera benesse tributária, afastando-se do conceito de subvenção para investimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: **2009**

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Ausente justificadamente o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella- Relator.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 655 a 764) interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo (fl. 633 a 657) que manteve as Autuações sofridas pela ora Recorrente (fls. 503 a 516).

O processo versa sobre exações de IRPJ e CSLL, referentes ao terceiro e ao quarto trimestre do ano-calendário de 2009, em face do empresa Expressa Distribuidora de Medicamentos S/A, que tem como atividade empresarial a importação e a comercialização de medicamentos, cosméticos e alimentos.

A acusação fiscal que sustenta as Autuações se resume à indevida exclusão das bases de cálculo de valores referentes a redução na apuração e recolhimento do ICMS, concedidos pelos Governo do Distrito Federal, sob a rubrica de *subvenção de investimento*.

Para a D. Fiscalização, tal benesse concedida não se enquadraria no conceito de subvenção de investimento, igualmente não tendo sido atendidos os requisitos do art. 18 da Lei nº 11.941/09 e da regulamentação do PN CST nº 112/78.

A redução do ICMS devido ao Distrito Federal foi promovida pela Lei Distrital nº 4.160/08, e seus Decretos regulamentadores, a qual, em resumo, implementou *regime especial* que permitia ao Contribuinte recolher o imposto pela alíquota fixa de 3,3% sobre a saída de mercadorias, mais 0,05% sobre seu faturamento, sendo objeto de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade em esfera distrital.

Depois da suspensão judicial liminar de sua vigência, mas antes do julgamento final da Ação pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal, editou-se a Lei Distrital nº 4.732/11, promovendo a remissão de débitos oriundos da diferença entre a alíquota regular e a alíquota menor, anteriormente implementada pela lei debatida, garantindo o mesmo efeito redutor de carga tributária aos contribuintes. Logo depois, a Lei Distrital nº 4.160/08 foi efetivamente julgada inconstitucional, com efeitos *ex tunc*, pelo TJ/DF.

Para o Fisco, as reduções inicialmente promovidas na alíquota do ICMS seriam mero *benefício fiscal*, bem como, posteriormente, com a edição dos novos normativos expurgatórios de débitos, tratar-se-ia de típica *remissão* tributária, promovida pelo Distrito Federal, de forma alguma podendo se enquadrar no conceito de subvenção de investimento, prevista no art. 443 do RIR/99.

Aponta-se no TVF que para o gozo desse *regime especial* inicialmente instituído foram impostos poucos requisitos, todos *formais e pretéritos*, em relação ao contribuinte, como o valor do capital social, o número mínimo de empregados e a ausência de débitos com o Distrito Federal. Não havia qualquer previsão ou exigência que implicasse em estímulo à implantação ou à expansão do negócio explorado, sendo mero favor fiscal dirigido àqueles que, no momento da edição da norma, preenchiam tais requisitos (fls. 487 a 501).

Cientificada da lavratura das autuações, a Recorrente ofereceu Impugnação (fls. 522 a 626), alegando, em suma, a lisura de sua postura contábil, vez que o incentivo de ICMS concedido pela SEFAZ-DF se caracterizaria como subvenção para investimento, tendo a Empresa cumprido o determinado na legislação e que os requisitos para a fruição do benefício se amoldam aos elementos definidores desse instituto, havendo até declaração pública nesse sentido pelo Governo Distrital, em relação aos fins mediatos dessa norma, bem como teria ocorrido a aplicação de tal capital pelo Contribuinte em suas atividades, que acabaram por se expandir.

Ao final alega a desproporção e a irrazoabilidade da multa de 75%, a ilegalidade da correção tributos pela Taxa SELIC, assim como sua utilização para a correção de sanções. Acosta vasta documentação, pareceres jurídicos e pugna pela realização de perícia contábil.

A defesa foi encaminhada para a DRJ de São Paulo para julgamento, sendo proferido o v. Acórdão, ora recorrido, rejeitando totalmente o *apelo* apresentado. Confira-se a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009, 01/10/2009 a 31/12/2009

IRPJ. LUCRO REAL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO INDEVIDA.

Não se configuram subvenções para investimento e não podem ser excluídas do Lucro Real, importâncias oriundas de diferenças de ICMS, previstas em lei, que, ao instituir regime especial de tributação do referido imposto, não as vincula a programas de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

CSLL. ELEMENTOS DE PROVA.

Quando a comprovação das infrações depende dos mesmos elementos de prova, aplicam-se, ao Auto de Infração da CSLL, as razões de decidir pertinentes ao IRPJ.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA À TAXA SELIC. PREVISÃO LEGAL.

Os tributos e contribuições administrados pela RFB, não pagos na data de vencimento, ficam sujeitos à incidência de juros de mora, calculados mediante a aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065/95.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Multa de ofício sujeita-se à incidência de juros de mora.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009, 01/10/2009 a 31/12/2009

DILIGÊNCIA E PERÍCIA - INDEFERIMENTO

É dever do julgador administrativo indeferir pedidos de diligência e de prova pericial, quando estas se mostrem desnecessárias ou impertinentes para a solução do litígio.

PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS O PRAZO DE IMPUGNAÇÃO.

O momento adequado para a produção de provas dá-se dentro do prazo de impugnação, exceção feita às situações previstas nas normas que regem o contencioso administrativo, cabendo à Impugnante demonstrá-las.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES.

A apreciação de alegações de inconstitucionalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário (fls. 665 a 707), agora sob apreço, repisando os mesmos argumentos de sua Impugnação, fazendo alusão específica aos argumentos do v. Acórdão recorrido e alegando sua nulidade, por conta da negativa ao pedido de realização de perícia. Junta também parecer de Professor e jurista, atestando a invalidade do lançamento.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

Processo nº 10166.727999/2014-11
Acórdão n.º **1402-002.448**

S1-C4T2
Fl. 776

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella- Relator

O Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como se verifica do relatório, existe matéria preliminar, referente à suposta nulidade do v. Acórdão recorrido, em razão da Instância *a quo*, quando do julgamento da Impugnação, ter indeferido o pedido de perícia da Contribuinte.

Alega a Recorrente que tal negativa representa *cerceamento do seu direito de defesa*, violando o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, o art. 18 do Decreto nº 70.235/72, bem como o Princípio da Busca pela Verdade Material.

Não assiste razão à Recorrente nesse ponto.

Certamente, é direito de todo o contribuinte provar na esfera administrativa seus direitos e, especificamente no processo administrativo tributário, a improcedência do lançamento de ofício, sendo-lhe garantido a apresentação e o conhecimento pelos Julgadores de todas as provas que corroborem e atestem suas alegações, sendo importante pilar dessa relação litigiosa com a Administração Tributária.

Contudo, o próprio art. 18 do Decreto nº 70.235/78¹ expressamente concede à *autoridade julgadora* o juízo de necessidade, prescindibilidade e viabilidade da realização de perícia.

Desse modo, o próprio dispositivo que, de acordo com a Recorrente, teria sido violado, fornece todo o arrimo legal para o v. Acórdão recorrido ter negado tal solicitação, fundamentando tal recusa de maneira clara e coerente (fls. 656).

¹ Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Em relação ao Princípio da Busca pela Verdade Material, igualmente não há afronta a tal instituto do processo administrativo. Como fundamentado no *v. decisum* recorrido, os I. Julgadores tinham elementos bastantes para seu convencimento e prolação de decisão meritória, como efetivamente o fizeram, sem qualquer vício e, principalmente, sem o prejuízo do direito da Recorrente.

Este Conselheiro também entende que os autos carregam documentação farta e bastante para o julgamento da contenda, não havendo dúvidas ou embargos que poderiam eventualmente ser solucionados por perícia ou novas provas, tendo inclusive a Recorrente acostado mais de duas dezenas de documentos, incluindo parecer jurídico de Professor especialista.

Agora, no que tange ao mérito, o cerne do debate é a natureza jurídica da benesse outorgada pelo Distrito Federal ao Contribuinte, por meio da Lei Distrital nº 4.160/08, ainda que posteriormente revogada e declarada inconstitucional, sendo *compensados* seus efeitos econômicos com remissão dos débitos eventualmente advindos do seu gozo, verificando seu enquadramento no conceito de subvenção de investimento e o atendimento dos requisitos legais para a validação da exclusão contábil, então glosada.

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

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

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

Feita tal digressão introdutória, temos que a legislação tributária federal vigente contempla e distingue duas modalidades subvenção econômica, a de *investimento* e a

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

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

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

Frise-se que foi feita uma análise profunda dos normativos concedentes de tal *regime especial*, levando em conta os requisitos para sua fruição. Confira-se o TVF (fls. 488 e 501):

Com relação à legislação citada, observou-se inicialmente que, como condição à fruição do benefício fiscal, ao contribuinte não eram exigidos planos de investimentos desses recursos, mas, que atendesse, em síntese, a requisitos de caráter formal, dentre eles: que não estivesse inadimplente junto ao Distrito Federal ou ao INSS; que possuísse, previamente à opção ao regime especial e, portanto, ao gozo do benefício, um capital social mínimo de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) e 15 (quinze) empregados; e que tivesse como objeto social qualquer uma das 427 (quatrocentos e vinte e sete) atividades econômicas pré-elencadas. (arts. 1º, 2º e 4º do Decreto 29.179/08, fls. 362 a 3931).

Neste ponto, vale consignar que, anteriormente a concessão deste benefício, o contribuinte já possuía capital social no valor aproximado de R\$ 47.000.000,00 (quarenta e sete milhões), fls. 88 a 93, e empregava aproximadamente 220 (duzentos e vinte) pessoas (informação extraída de sua DIRF - Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte).

(...)

Ademais, deve-se consignar que tais benefícios - os quais, repise-se, nunca tiveram a condição de "subvenções para investimentos" -, passaram a ter o caráter de simples perdão de dívidas tributárias, com o advento da lei nº 4.732/11 e a declaração, em sede de controle concentrado, de

inconstitucionalidade - com efeito ex tunc - da lei nº 4.160/08 e seus decretos regulamentadores.

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

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano- calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

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

A União estabelece critérios próprios para dispor sobre a concessão de benefício aplicável ao IRPJ e à CSLL, tributos sob sua competência. A mera "intenção" do legislador estadual não é suficiente para caracterizar a subvenção recebida como subvenção para investimento, na acepção do §2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, e não implica na fruição automática de benefício fiscal na esfera federal. A operação de subsunção às condições previstas no referido dispositivo legal não ocorre automaticamente. As subvenções para investimento que podem ser excluídas na determinação do lucro real são aquelas

concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. (...).

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

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

(...)

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

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

*Isso porque, ao se falar na **implantação** de um novo investimento, naturalmente o subvencionado terá que aplicar recursos próprios para a construção do empreendimento. Apenas no futuro, a partir do momento em que o investimento gerar frutos, serão originadas as receitas, cuja parte será objeto de transferência para a empresa a título de subvenção.*
(destacamos)

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

O caso em tela guarda uma profunda peculiaridade, qual seja, a declaração de *inconstitucionalidade* (em face da LODF - Lei Orgânica do Distrito Federal, que faz as vezes

de *Constituição Estadual*) pelo TJ/DF da Lei Distrital nº 4.160/08, do Decreto nº 29.179/08 e do Decreto Legislativo nº 1.527/08, que instituíram e regularam o Regime Especial de Apuração do ICMS, encarado pelo Contribuinte como *subvenção de investimento*.

De fato, houve tal declaração, com efeitos *ex tunc* e eficácia *erga omnes*, e, atualmente, há recurso de Agravo de Instrumento contra Despacho Denegatório (ARE nº 768083²) que pleiteia a admissão de Recurso Extraordinário, tirado contra essa decisão de inconstitucionalidade.

Ainda que a Recorrente alegue estar a lide judicial *pendente*, no sentido de que não seria definitiva a *invalidade* da Lei nº 4.160/08, uma vez não possuindo efeito suspensivo tal modalidade de Agravo e não havendo notícia de decisão em incidente processual capaz de suspender a eficácia da decisão proferida na ADIN distrital, o cenário jurídico da presente contenda se apresenta permeado pelos seus efeitos jurisdicionais.

A decisão de inconstitucionalidade, da forma como proferida e modulada, dentro do controle abstrato de constitucionalidade das normas, ainda que em esfera distrital, tem como efeito a *retirada* do normativo do sistema jurídico. E, por possuir efeitos *ex tunc*, todas as suas consequências, percebidas desde a sua vigência, são nulas, como se a norma nunca tivesse existido.

Nesse sentido, leciona o Exmo. Ministro Gilmar Ferreira Mendes³:

A lei declarada inconstitucional é considerada, independentemente de qualquer outro ato, nula ipso jure e ex tunc.

A disposição declarada inconstitucional no controle abstrato de normas não mais pode ser aplicada, seja no âmbito do comércio jurídico privado, seja na esfera estatal.

*Consoante essa orientação, **admite-se que todos os atos praticados com base na lei inconstitucional estão igualmente eivados de ilicitude.** (destacamos)*

Desse modo, o registro e o aproveitamento contábil pelo Contribuinte da suposta *subvenção de investimento*, instituída pela Lei Distrital nº 4.160/08, é igualmente ilegítima (independentemente de terem sido atendidos ou não os requisitos das normas

² <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4454565>

³ Revista da Fundação Escola Superior do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios, v. 2, n. 3, p. 40-53, jan./jun. 1994. p. 42.

tributárias federais autorizadas da exclusão fiscal de valores referentes a esse tipo de fomento).

Uma vez afastada a validade e os efeitos do REA, a natureza jurídica dos valores aqui envolvidos é de simples e ordinários débitos de ICMS, surgidos pelo recolhimento a menor deste tributo estadual.

Reforçando tal efeito - e a conclusão acima expressada -, o próprio Distrito Federal editou a Lei nº 4.732/11, que concedeu a remissão de todos os débitos provenientes da diferença entre os créditos apurados pelo regime normal de apuração e o tratamento tributário concedido em decorrência da Lei Distrital nº 4.160/08 e seus Decretos regulamentadores (lembre-se que o *Regime Especial de Apuração* reduziu o montante devido de ICMS a uma alíquota fixa de 3,3% sobre a saída de mercadorias mais 0,05% sobre seu faturamento).

Como se observa, o que resta válido em relação àqueles valores excluídos das bases tributáveis da Recorrente é a sua remissão posterior, na condição de débitos, instituída apenas em 2011.

Analisando o texto de tal remissão tributária, esta não possui efeitos retroativos, bem como não há qualquer critério específico ou diferente de um simples e objetivo *perdão tributário* do Distrito Federal:

Art. 1º Fica suspensa a exigibilidade dos créditos tributários do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS:

(...)

II – resultantes da diferença entre o regime normal de apuração e o tratamento tributário decorrente da opção do contribuinte pelo regime de apuração do ICMS previsto na Lei nº 2.381, de 20 de maio de 1999, revogada pela Lei nº 4.100, de 29 de fevereiro de 2008, que também extinguiu os Termos de Acordo de Regime Especial decorrentes da lei revogada, e da Lei nº 4.160, de 13 de junho de 2008.

§ 1º A suspensão de que trata este artigo rege-se pelo seguinte cronograma:

I – até 31 de dezembro de 2013, para os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2008;

II – até 31 de dezembro de 2014, para os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2009;

III – até 31 de dezembro de 2015, para os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2010;

IV – até 31 de dezembro de 2016, para os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos de 1º de janeiro a 30 de setembro de 2011.

§ 2º Fica concedida remissão dos créditos tributários suspensos na forma deste artigo nos termos finais de sua suspensão.

§ 2º Fica concedida remissão dos créditos tributários suspensos na forma deste artigo nos termos finais de sua suspensão.

(...)

Art. 6º Ficam revogadas as disposições em contrário, em especial: (...)

II – a Lei nº 4.160, de 13 de junho de 2008;

Ora, em primeiro lugar, este benefício somente foi concedido em 2011, muito após o encerramento do ano-calendário de 2009 e, uma vez claro e expresso na norma que tal benefício trata-se de mera remissão, de maneira alguma poderia esta figura ser confundida com a da *subvenção*, principalmente com a modalidade *subvenção de investimento*, objeto do art. 443 do RIR/99.

Ainda que a *subvenção de investimento* possa se dar por meio de *isenção*, como expressamente ressaltou o Legislador, são institutos claramente distintos e individualmente delineados, como afirma Roque Antônio Carrazza:

Em apertada síntese, pois, a isenção impede que o tributo nasça e a remissão faz desaparecer o tributo já nascido.

Os efeitos são os mesmos: a não arrecadação do tributo.

Só que a lei isentiva é lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo (quando ele nasce), ao passo que a lei remissiva é lógica e cronologicamente posterior ao nascimento deste mesmo tributo. Portanto, a lei de isenção é um *prius* e a lei remissiva um *posterius*, no que se refere ao nascimento do tributo. (destacamos)

E frise-se que, mesmo que o art. 344 do RIR/99⁴ expressamente autorize a dedução na determinação do lucro real dos valores referentes a tributos devidos pelo contribuinte, tal dispositivo não socorre à Recorrente no presente caso.

Isso pois, ainda que por força do regime de competência poderia ser deduzido o ICMS apurado sobre as operações efetuadas, mesmo sem seu efetivo pagamento, o valor efetivamente reconhecido pelo Contribuinte na sua contabilidade fiscal como devido à Fazenda estadual (em lançamento por homologação) no período corresponde ao tratamento dado pelo *REA* do ICMS: 3,3% do valor das saídas e 0,05% do faturamento, confirmando a indedutibilidade dos valores reduzidos das bases de cálculo (exatamente a diferença entre alíquotas regular e *especial*).

Desse modo, para a dedução válida da base tributável do IRPJ e da CSLL, não basta que a Lei vigente exija determinado tributo, sob determinada alíquota, devendo ser efetivamente calculado, reconhecido e registrado contabilmente pelo contribuinte aquela obrigação fiscal e seu montante.

Assim, diante de dessas análises e conclusões, estamos diante de valores manifestamente carentes de autorização legal para a exclusão tributária procedida, denotando a procedência do lançamento de ofício em tela.

Apenas a título de argumentação adicional, que se aproveitará em caso de discordância dos demais I. Julgadores em relação ao raciocínio acima expedindo, analisando os termos constantes da Lei Distrital nº 4.160/08, a fim de verificar eventual identidade de suas disposições com o instituto da *subvenção de investimento*, alcança-se a mesma conclusão de manutenção do lançamento.

Nesse sentido, temos que aquela Lei foi editada de forma bastante geral (a norma possui 7 artigos, muito breves - *vide* fls. 359 a 361), apenas instituindo o regime de apuração mais benéfico e algumas restrições gerais, de higidez fiscal, ao seu gozo. Confira-se tais trechos da norma em questão:

Art. 1º Os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS poderão optar por apurar o montante do imposto devido por mercadoria ou serviços à vista de cada operação ou

⁴ Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

prestação, em substituição ao regime de apuração normal, na forma desta Lei.

§ 1º Para o regime de apuração de que trata o caput, ato do Poder Executivo, que entrará em vigor na data de sua publicação e após homologado pelo Poder Legislativo, estabelecerá:

I – as atividades econômicas, operações ou prestações, mercadorias e serviços passíveis de inclusão no regime;

II – a sistemática de cálculo e o período de apuração do ICMS devido;

III – a forma e os critérios de opção e permanência no regime.

§ 2º Na sistemática referida no § 1º, II, poderão ser estabelecidos percentuais fixos sobre o montante das operações ou prestações, de entrada ou de saída.

§ 3º A opção pelo regime de apuração de que trata este artigo implicará renúncia:

I – dos créditos referentes a mercadorias ou serviços objetos do regime, incluindo os referentes ao estoque existente no dia imediatamente anterior à data de opção;

II – de outros créditos, na proporção do valor das operações ou prestações efetuadas neste regime, sem prejuízo das disposições específicas constantes da legislação tributária.

Art. 2º A opção de que trata o art. 1º não será permitida ao contribuinte que se encontre em qualquer uma das seguintes situações:

I – inscrito ou que tenha titular, responsável ou sócio inscrito na Dívida Ativa do Distrito Federal;

II – participe ou tenha titular, responsável ou sócio que participe de empresa inscrita na Dívida Ativa do Distrito Federal ou que tenha ou venha a ter a inscrição cadastral suspensa ou cancelada;

III – esteja ou tenha titular, responsável ou sócio inadimplente com parcelamentos de débitos fiscais junto ao Distrito Federal;

IV – inadimplente com obrigação tributária principal;

V – optante pelo regime de que trata Lei Complementar nº 123/2006 (Simples Nacional);

VI – inadimplente com as suas obrigações e encargos referentes ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS.

(destacamos)

Outros requisitos para a sua fruição somente vieram no Decreto nº 29.179/08 (fls. 362 a 393), quais sejam:

Art. 4º. A opção pelo REA/ICMS: (...)

II) implicará obrigatoriedade de recolher contribuição mensal em favor do Fundo de Modernização e Reparcelamento da Administração Fazendária - FUNDAF e do Fundo para a Geração de Emprego e Renda do Distrito Federal - FUNGER/DF, atendido o seguinte:

a) recolhimento/ para cada Fundo/ em valor correspondente a 0105% (cinco centésimos por cento) do faturamento mensal relativo às operações realizadas ao amparo do REA/ICMS; (...)

(...)

III - obrigará o contribuinte a:

a) manter quantidade mínima de empregados observando-se o seguinte:

1) faturamento mensal de até R\$ 480.000,00 - mínimo de 5

(cinco) empregados;

2) faturamento mensal de R\$ 480.000,0, até R\$ 3.500.000,00 -

mínimo de 10 (dez) empregados;

3) faturamento mensal acima de 3.500.000,00 - mínimo de 15

(quinze) empregados.

b) comprovar a integralização de capital social em valor mínimo de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais).

(destacamos)

Nos Anexos de tal Decreto estão incluídos os CNAES de 427 das mais diversas atividades econômicas como critério para adesão ao REA, apenas variando a alíquota fixa de ICMS incidente sobre suas saídas.

Posto isso, fica muito claro que as *contrapartidas* ao gozo do benefício são, na verdade, condições empresariais, pré-existente dos contribuintes.

Não há qualquer elemento de exigência para que o contemplado pelo *regime especial* redutor de carga tributária promova a *implementação* ou a *expansão* de seu empreendimento, como previsto no art. 443 do RIR/99 e no art. 18 da Lei nº 11.941/2009.

E é exatamente esse o requisito maior, incontroverso, devidamente instituído por Lei, necessário à caracterização da subvenção de investimento e a consequente permissão de exclusão do cálculo do lucro real de seu valor correspondente.

Deve se observar que o debate aqui não é sobre o *sincronismo* da aplicação do investimento ou a sua direta vinculação à ampliação dos ativos da empresa, mas a simples e total ausência de critérios fixados pela norma estadual quanto a atos e procedimentos futuros, os quais são extraídos e implicam logicamente dos termos *implementação* e *expansão*, empregados pelo Legislador federal quando da instituição da possibilidade de exclusão dos valores de *subvenção de investimento* da apuração do lucro real.

Frise-se que a Recorrente, quando da edição do Decreto regulamentador já atendia (e superava, largamente) todos os requisitos exigidos, como número de funcionários e capital social.

Ainda que em seus *apelos* sejam trazidos quadros demonstrando o aumento de seu faturamento após 2009, bem como a contratação de novos funcionários, essa *prosperidade* ulterior ocorrida não pode ser atribuída ou legalmente conectada a um aumento de investimento consequente do *REA*, sequer sendo parte de algum *requisito* previsto para o seu aproveitamento.

Certamente, pode-se sempre alegar que uma redução de tributos permite um maior investimento nos empreendimentos da companhia, contudo, tal mecanismo não está previsto na norma concedente, afastando-se diametralmente do conceito *subvenção de investimento*.

Objetivamente, o Distrito Federal promoveu uma redução de alíquota do ICMS, chamando tal simples *alívio* fiscal de *Regime Especial de Apuração*.

Posto isso, a benesse tributária contida na norma veiculada pela Lei Distrital nº 4.160/08 e seu regulamento claramente se amolda ao conceito de *benefício fiscal* e contraria o conceito de *subvenção*, principalmente o da *subvenção de investimento*, como mencionado. A norma contida no art. 443 do RIR/99, utilizada pela Recorrente para fundamentar a

legalidade da exclusão procedida, certamente não contempla tal modalidade de *favor tributário*, reiterando a correção da exação em tela.

Em relação à multa de ofício, aplicada sob a alíquota de 75%, a Recorrente alega, textualmente, ser tal montante *desproporcional, irrazoável e confiscatório*. Para ilustrar a alegação traz julgado do E. Supremo Tribunal Federal.

Tal arguição, feita pela simples invocação de princípios e regras, que têm guarida constitucional, não pode ser conhecida em julgamento neste E. CARF, como preconiza a sua Súmula nº 2.

Quanto às alegações da adoção da Taxa SELIC e a incidência de juros sobre multa, pelo mesmo índice, está C. Turma acompanha o atual entendimento das C. Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que entendem ser devida a incidência de juros sobre as penalidades, bem como pela correta eleição da taxa em questão.

O recente Acórdão nº 1402.002.340, de relatoria do I. Presidente, Leonardo de Andrade Couto, publicado em 05/10/2016, ilustra este posicionamento:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(...)

*Por fim, no que se refere aos juros sobre a multa de ofício, tendo em vista que a peça recursal preocupou-se em trazer a jurisprudência que embasaria os argumentos, cabe simplesmente registrar que o acórdão apresentado contém entendimento superado e a jurisprudência atual desta Corte é unânime em reconhecer a incidência dos juros de mora sobre a multa, como se pode ver abaixo em julgados recentíssimos de **todas** as turmas da CSRF:*

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(Acórdão 9101002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

(Acórdão 9202003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

(Acórdão 9303003.385, CSRF, 3ª Turma).

Diante de todo o exposto, voto no sentido de conhecer e rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo o v. Acórdão recorrido e as Autuações combatidas na sua integralidade.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.